

UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
DÉDUCTION DES DETTES

POUR LA

Perception du Droit de Mutation par Décès

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Economiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le samedi 22 novembre 1902, à une heure et demie du soir

PAR

Georges LORAIN

Receveur-Rédacteur de l'Enregistrement et des Domaines

Sous la présidence de M. TRUCHY, *professeur*

Suffragants { MM. VIGNES, *agréé*
BIGALLET, *chargé de cours*



BOURG

Imprimerie du « Courrier de l'Ain »

F. ALLOMBERT, propriétaire

1902

DE LA DÉDUCTION DES DETTES

POUR LA

Perception du Droit de Mutation par Décès

UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

DE LA
DÉDUCTION DES DETTES

POUR LA

Perception du Droit de Mutation par Décès

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Economiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le samedi 22 novembre 1902, à une heure et demie du soir

PAR

Georges LORAIN

Receveur-Rédacteur de l'Enregistrement et des Domaines

Sous la présidence de M. TRUCHY, *professeur*

Suffragants { MM. VIGNES, *agréé*
BIGALLET, *chargé de cours*



BOURG

Imprimerie du « Courrier de l'Ain »

F. ALLOMBERT, propriétaire

1902





Digitized by the Internet Archive
in 2026

PREMIÈRE PARTIE

Introduction Historique

CHAPITRE PREMIER

Droit Romain ⁽¹⁾

1. — *Loi vicesima hereditatum*. — Les nécessités financières de la guerre contre Pompée avaient suggéré aux triumvirs l'établissement d'une taxe proportionnelle sur les dispositions testamentaires. Instituée en l'an 714 de la fondation de Rome, cette taxe disparut avec les circonstances qui l'avaient occasionnée.

Après avoir organisé une armée permanente et

(1) CAGNAT. Étude historique sur les Impôts indirects chez les Romains. — Paris 1882, ch. III.

DARESTE. Les Impôts indirects chez les Romains. — Séance et travaux de l'Académie des Sciences morales et politiques, 1883, p. 103.

affecté une caisse spéciale à son entretien, Auguste reprit l'idée en la modifiant et, s'inspirant peut-être du système successoral qu'il avait trouvé établi en Égypte (Max. West; the inheritance tax. Rev. de l'Enreg^t. art. 847), fit adopter, en 759, la loi Julia, plus connue sous le nom de *lex vicesima hereditatum*, qui soumettait les successions des citoyens romains à un impôt du vingtième destiné, avec d'autres ressources, à alimenter l'*ærarium militare* (Suétone in *Octavio Cæsare*, c, 49; Dion Cassius, L. II, 27, 28).

La taxe n'atteignait ni les successions dévolues aux proches parents (των πικρυ συγγενων) ni les successions pauvres (η και πενητων, Dion, LV, 25). En étaient également affranchis les legs institués au profit du Trésor, de même que les dispositions testamentaires en faveur de l'Empereur et de l'Impératrice, déjà fort usitées sous Auguste, qui n'aurait

LABOULAYE. Les Impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'empire romain. — Revue historique du droit, 1861, p. 365.

LABOULAYE. Le testament de Dasumius. — Revue de Législation, 1845, p. 328.

MARQUARDT. Manuel des antiquités romaines, t. x, de l'organisation financière chez les Romains. — Traduct. de Vigé. Paris, 1888, p. 335.

NAQUET. Des Impôts indirects chez les Romains sous la République et sous l'Empire. — Paris, 1875, p. 85.

SERRIGNY. Droit public et administratif romain. — Paris 1862, t. II, p. 172.

DE VALROGER. De l'Impôt sur les successions chez les Romains. — Revue critique, 1859, p. 494.

VIGÉ. Étude sur les Impôts indirects romains. — Revue générale du droit. 1891, p. 102.

pas recueilli ainsi moins de 378 millions (Marcquardt, *Manuel des Institutions*, t. x, p. 372) et devenues, depuis Caligula, à peu près obligatoires pour tout citoyen aisé, dont le testament risquait d'être cassé et l'avoir confisqué, s'il ne laissait rien à l'Empereur (Bouché, *Manuel des Institutions romaines*, 248, note 1).

2. — *Mode d'évaluation de l'Actif successoral.*

— Les successions d'une certaine importance, échues à des parents éloignés, étaient donc seules assujetties à l'impôt du vingtième. La première difficulté était d'en déterminer et d'en évaluer l'actif. Les documents font défaut sur le point de savoir comment elle était résolue.

Il paraît vraisemblable que les publicains avaient mission de procéder à l'estimation des biens de la succession. Il en était ainsi pour la *vicesima manumissionum* (Pétrone, frag. trag. cap. 65), et il est certain qu'ils intervenaient dans la fixation des déductions à faire pour les frais funéraires. Tite-Live a dépeint d'ailleurs les procédés dictatoriaux et arbitraires dont ils usaient dans l'assiette des impôts : *ubi publicanus est, ibi aut jus publicum vanum, aut libertatem sociis nullam* (Liv. XLV, ch. 18).

Les créances étaient comptées pour leur valeur nominale, mais lorsque la solvabilité du débiteur était douteuse, il était permis de transiger avec le

fisc, comme le prouvent le testament de Dasumius (Laboulaye, *Revue de Législation*, 1845, p. 328), et un texte de Macer (L. 13, Dig., de transact., II-15).

La taxe était assise sur la valeur des objets ou parts échus aux héritiers légaux ou testamentaires. Pour l'évaluation des legs d'usufruit, d'aliments ou de rente viagère, on tenait compte de l'âge du légataire ; Macer, dans un passage dont il va être question à un autre point de vue, expose deux méthodes d'évaluation fondées sur les présomptions de mortalité.

3. — *Déduction des frais funéraires.* — L'actif brut étant déterminé, on en retranchait les frais funéraires. La loi 37, *Digeste, de religiosis et sumptis funerum*, XI, 7, reproduit un passage du traité de Macer, *ad legem XX^{am} hereditatum*, où est commentée l'expression « *funeris sumptus* » qui, sans doute, se trouvait dans la loi Julia. Au nombre de ces frais, le jurisconsulte énumère l'argent dépensé pour le défunt avant la sépulture, les frais d'embaumement, l'achat du terrain, les vectigalia payés à cette occasion. (Cagnat, *Impôts indirects chez les Romains*, p. 220). Hadrien interdit la déduction des frais du monument édifié à la mémoire du défunt (Naquet, *Impôts indirects chez les Romains*, p. 100 et suiv.). Mais il était déjà de règle, avant ce rescrit, de

rejeter les dépenses postérieures aux funérailles, qui paraissaient excessives, hors de proportion avec la fortune et la situation du défunt (L. 14, § 6. *Dig. de religios. et sumpt. funer.* xi, 7). La déduction était donc soumise à peu près aux mêmes conditions que l'action *funeraria* dont jouissait celui qui avait fait l'avance des frais funéraires, jusqu'à concurrence seulement de la somme en rapport avec la position du défunt.

4. — *Dettes de l'hérédité.* — Les dettes laissées par le défunt étaient-elles retranchées de l'actif, comme les frais funéraires, pour le calcul du vingtième ?

L'affirmative est enseignée par de graves auteurs qui l'appuient sur les raisons suivantes (Burman, *de vectigalibus*, t. II, p. 162 ; Naquet, op. cit. p. 101 ; Bouchaud, *Impôt du vingtième sur les successions*, Mémoire à l'Académie des Inscriptions et Belles-Lettres, Paris, 1872 ; Serrigny, *Droit public et administratif romain*, p. 172 ; Bouchard, *Étude sur l'Administration des Finances de l'empire romain*, p. 376 ; Vigié, *Revue générale de Droit*, 1881, p. 107 ; Dureau de la Malle, *Économie politique des Romains*, t. II, p. 208 ; Dareste, *Travaux de l'Académie des Sciences morales*, 1883, p. 205) ;

« La déduction, disent-ils, était commandée par l'équité et conforme à l'adage de la législation

romaine « *bona non intelliguntur, nisi deducto ære alieno* » (Paul, L. 39.1, de verb. signif. L. 16) ; admise pour les frais funéraires, elle devait logiquement s'étendre, par identité de motifs, aux autres dettes de l'hérédité ».

« D'ailleurs, pour l'application de la quarte falcidie, on devait estimer l'actif brut de l'hérédité, puis déduire les dettes. Or, l'assimilation de la *vicesima* à la quarte falcidie sur ce point ressort de l'insertion dans le titre *ad legem Falcidiam*, au Digeste, L 68, du fragment déjà cité de l'ouvrage de Macer sur la loi *vicesima*. On peut inférer de cette interpolation que la *vicesima*, comme la quarte falcidie, était calculée sur la masse nette après déduction du passif. »

Ces considérations semblent peu décisives :

Et d'abord, si la déduction des dettes était équitable et conforme aux principes du droit romain, elle présentait, par contre, des inconvénients et des difficultés graves au point de vue de l'application et du rendement de l'impôt. On la tenait aussi pour juste au temps du centième denier et sous l'empire de la loi du 22 frimaire an 7 et cependant, ainsi que nous le verrons plus loin, notre ancienne législation l'avait rejetée. Les mêmes difficultés, les mêmes objections, le désir d'éviter l'arbitraire et les conflits dans l'établissement de l'impôt, s'imposaient aux préoccupations du législateur romain. Il ne suffit donc pas, pour

résoudre la question de savoir s'il admettait la déduction des dettes, de dire qu'il était juste et rationnel de les déduire.

De même, de ce que la loi *vicesima* autorisait le prélèvement des frais funéraires, il serait téméraire de conclure qu'elle permettait la déduction des autres dettes et charges de l'hérédité et n'atteignait que l'actif net.

La défalcation des frais funéraires, en effet, peut s'expliquer par la faveur particulière dont ils étaient l'objet à Rome, faveur que notre législation elle-même a consacrée par un privilège. (Art. 2101. C. civ.). Celui qui en avait fait l'avance était préféré à tous autres créanciers. (L. 45. Dig., *de funeris sumpti et religiosis*, XI, 7), et le possesseur de bonne foi d'une succession, qui avait élevé un monument au défunt, jouissait de l'action *negotiorum gestorum contraria*, bien qu'il n'eût point agi dans l'intention de faire l'affaire d'un tiers (L. 50, § 1. Dig. *de hered. petit.* v. 3).

Enfin, la loi *falcidie*, qui réglait la situation respective des héritiers et légataires, avait dû forcément faire état du passif et opérer sur la masse nette, sous peine de léser les uns en avançant les autres. La taxe *vicesima* répondait à d'autres préoccupations : le législateur avait le devoir sans doute de l'asseoir sur une base équitable, mais il importait, par dessus tout, d'en faciliter la perception et d'en assurer le rende-

ment, en la mettant à l'abri, autant que possible, des contestations et des fraudes.

Reste l'argument tiré de l'insertion au Digeste, dans le titre *ad legem falcidiam*, d'un fragment de l'ouvrage de Macer sur la loi *vicesima*. Argument des plus fragiles ; car ce fragment ne traite point, même indirectement, de la distraction du passif, mais uniquement de l'évaluation des legs d'aliments et de rente viagère. On peut en conclure que les deux lois évaluaient de la même manière le capital des rentes viagères. Et c'est bien l'opinion de Cujas, qui déclare que Tribonien a transporté à la falcidie ce que Macer avait écrit sur la *vicesima* : *in quâ forsitan quod is scripserat de Vicesimâ, Tribonianus transtulit ad Falcidiam* (observ. ix, 24). Mais si les deux lois se rencontraient sur ce point particulier et secondaire, il serait excessif d'en conclure que la déduction du passif, prescrite par l'une pour le règlement des intérêts privés en cause, était admise par l'autre pour la liquidation de l'impôt.

4 bis. — *Conclusion.* — Au demeurant, on s'accorde à reconnaître que la *vicesima* autorisait la déduction des frais funéraires ; mais l'opinion qu'elle admettait la déduction des autres dettes et charges de l'hérédité ne s'étaye d'aucun texte probant. Cette absence de documents semble significative. Nous possédons sur la nomencla-

ture des frais funéraires déductibles, sur les restrictions apportées à la déduction, des indications positives et concordantes. La déduction générale du passif soulevait des problèmes bien autrement complexes, aurait eu une toute autre répercussion sur la liquidation et le produit de l'impôt. Si l'on n'en trouve aucune trace, il est permis d'en induire que la loi admettait à déduction la dette des frais funéraires et n'en admettait pas d'autre : *qui dicit de uno, negat de altero*.

5. — *Abrogation de la vicesima*. — Restreint dans son champ d'application par Nerva, puis par Trajan et Hadrien, élevé au dixième et étendu à tout l'empire par Caracalla, ramené au vingtième par Macrin, l'impôt de la *vicesima* paraît avoir été l'occasion de recherches inquisitoriales, la source de conflits incessants (*cum multis ambagibus et difficultatibus et indiscretis narrationibus*. L. 3. Code de edict. div. Had.). La rentrée s'en opérerait avec peine et l'on sait que Trajan, non content d'augmenter les exemptions et les tempéraments introduits dans la loi par son prédécesseur, fit remise de l'arriéré ; que cet acte de générosité, immortalisé par un bas-relief découvert à Rome il y a 30 ans, fut renouvelé dans une plus large mesure encore par Gratien (Cujas, *ad Pauli sententias*, liv. iv, titre vi, de *vicesima* ; de Valroger, revue critique, 1859, p. 514). A mesure

que le désordre devenait plus grand dans l'empire, la fraude augmentait, le produit de l'impôt subissait une diminution correspondante. Peu à peu le poids des charges publiques fut reporté sur l'impôt foncier, le tributum, assis sur un gage certain, impossible à dissimuler (de Valroger, loc. cit. ; Naquet, *ibid.* p. 84 et suiv. ; Giraud, *essai sur l'histoire du droit français*, t. I, p. 98). La taxe de la *viagesima* finit par être abandonnée : la loi 3, code de edict. div. Had. en constate l'abolition « *ex nostrâ recessit republicâ.* »

Nous allons en retrouver quelques traces dans notre régime fiscal : droit sur les successions entre étrangers et en ligne collatérale, porté en l'an 7 précisément au vingtième, sans égard au degré de parenté ; immunité à l'origine et, plus tard, tarif de faveur pour les successions en ligne directe.

CHAPITRE DEUXIÈME

Ancien Droit Français ⁽¹⁾

6. — *Droits de relief et de rachat.* — A l'origine, le vassal ne pouvait vendre son fief ni le transmettre en héritage, sans le consentement du seigneur, qui conservait le domaine éminent, n'ayant investi le détenteur que du domaine utile. Mais ce dernier avait fini avec le temps par convertir son droit viager en une véritable propriété, avec faculté de la transmettre librement. Le seigneur, toutefois, avait retenu le droit d'exiger à chaque mutation un profit qui représentait l'ancienne finance moyennant laquelle on lui achetait, au temps de la féodalité pure, son consentement : profit de quint en cas de vente, droit de relief ou de rachat, en cas de mutation par décès (Réforme sociale, 1^{er} février 1898, n^o 49, p. 220).

Le droit de relief avait, en général, pour mesure, le revenu d'une année.

(1) BILLECOQ. — Paris, 1759. Traité des fiefs.

BOSQUET. — Paris, 1775. Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux.

Originellement, tout héritier devait le relief. Plus tard, les descendants en furent dispensés, puis les ascendants : il ne resta dû que par les collatéraux. Tel était le droit commun de la France au 17^e siècle, visiblement inspiré par les textes du droit romain sur les *sui heredes* et la *continuatio domini* (Esmein, histoire du droit, p. 197).

Les tenures roturières, d'abord viagères et inaliénables, devinrent patrimoniales comme le fief et à peu près aux mêmes conditions. Mais le relief perçu à l'origine finit par être aboli par la plupart des coutumes, en ligne directe comme en ligne collatérale (Esmein, *ibid*, 214).

7. — *Dettes et Charges*. — Les droits seigneuriaux n'étaient pas des impôts, puisqu'ils se payaient à des particuliers. C'étaient de véritables prix de vente, des rachats, comme le nom l'exprimait nettement, du domaine éminent conservé par le seigneur sur l'immeuble transmis par héritage, et qui se trouvait renaître à chaque mutation.

Pourquoi le seigneur aurait-il vu son droit de relief ou de rachat diminué du chef des dettes de son vassal ? A quel titre le domaine éminent aurait-il subi les conséquences de la gestion imprudente ou malheureuse du tenancier ? Que le fief fût grevé ou non, il avait, dans un cas comme dans

l'autre, changé de mains, et, dans un cas comme dans l'autre, un droit identique était exigible, puisqu'il s'appliquait à une cause identique, le changement de propriétaire.

Etant donné le point de départ, on arrivait donc logiquement à écarter les charges, rentes et hypothèques pour la perception du droit de relief. Cependant, il était tenu compte de celles qui étaient inféodées, c'est-à-dire qui avaient été autorisées et approuvées par le seigneur dominant, soit expressément par un acte passé à cet effet, soit tacitement, lorsque le vassal les avait comprises dans les derniers aveux et dénombrements rendus au seigneur et que ces aveux avaient été reçus sans aucun blâme concernant les charges imposées par le vassal sur le fief servant (Billecoq, t. I. p. 151).

8. — *Centième denier*. — Aux droits seigneuriaux, la royauté superposa un impôt à son profit, qui prit le nom de centième denier. Sous prétexte de procurer la connaissance exacte de toutes les mutations et d'assurer ainsi la perception des droits dus aux seigneurs, un édit de décembre 1703, ordonna l'insinuation ou enregistrement de tous contrats translatifs de biens immeubles, tenus en fief ou en censive, moyennant le centième denier du prix ou de la valeur des biens.

L'article 25 enjoignait aux nouveaux posses-

seurs des mêmes immeubles, à titre successif, en ligne collatérale, d'en faire la déclaration dans les six mois de l'ouverture de la succession.

Bientôt l'autorité royale faisait un pas de plus dans cette voie et étendait par des déclarations du 19 juillet 1704 et du 20 mars 1708, la perception du centième denier à tous les immeubles, même « à ceux qui n'étaient pas sujets à lods et « ventes et autres droits seigneuriaux ».

9. — *Déductions*. — Les textes ne s'expliquaient pas sur le point de savoir s'il fallait tenir compte des charges pour l'application du centième denier aux transmissions par décès. Il s'agissait bien cette fois d'un impôt, et les raisons qui avaient fait écarter les charges non inféodées pour le calcul du relief ne pouvaient plus être invoquées. C'est en vain cependant que les redevables tentèrent de faire adopter le principe de la distraction ; quelques intendants leur donnèrent gain de cause en première instance, mais le conseil du Roi rejeta invariablement leurs prétentions.

Voici l'analyse sommaire des principaux arrêts du conseil, d'après Bosquet (*Dictionnaire des Domaines*, v. charges, p. 256 et suiv.)

— 11 février 1710. Arrêt portant que le droit de centième denier sera payé sur la valeur des biens situés en Normandie, dépendant de la suc-

cession Voisin, sans distraction de la légitime de la demoiselle Voisin.

— 2 octobre 1714. L'évêque de Metz, héritier bénéficiaire du duc de Coaslin, faisait valoir que l'hérédité était chargée de dettes et qu'après les avoir acquittées, il ne lui resterait rien. Le conseil décide que le droit sera payé sur la juste valeur des biens.

— 31 janvier et 31 octobre 1724. Deux arrêts condamnent des héritiers à payer le droit sur la valeur de tous les biens, sans distraction des dettes et charges de l'hérédité, du droit de la veuve, ni des legs particuliers.

— 15 et 25 juillet, 12 août, 13 octobre 1725. Jugé qu'on ne peut admettre aucune déduction sur les biens échus à titre successif, pour pension réservée par une religieuse, dettes, droits de la veuve et autres charges, si ce n'est seulement des rentes foncières.

— 10 août 1727, 21 février, 20 mars, 31 juillet 1728. Décidé qu'on ne peut distraire des rentes envers d'anciens vendeurs, ni charges autres que les rentes foncières.

— 30 avril 1729, 7, 14 janvier, 16 février, 6 mai 1730. Déduction refusée de dettes privilégiées et hypothéquées, autres que des rentes foncières.

— 7 juin, 22 octobre 1732, 22 mai 1734. Jugé qu'on ne peut faire distraction que des charges réelles et foncières, et nullement de rentes via-

gères, ni de celles créées pour solde du prix d'acquisition des biens.

— 31 juillet et 8 novembre 1734. Des sœurs, ayant hérité de leur frère, doivent le centième denier sur la valeur des biens, sans distraction de la légitime sur ces mêmes biens.

La distraction des légitimes, en pays de droit écrit, n'est pas admise non plus pour la liquidation du droit exigible des héritiers institués et autres (19 avril 1738, dame Berger ; 25 novembre 1747, dame Villeneuve de Saint-Laurent ; 17 décembre 1748, veuve Dupré ; 3 mars 1753 et 23 mars 1754, de Lignerac).

— 9 mai 1739. Le sieur de la Sigogne est condamné à payer le centième denier de la valeur entière des biens de son frère, faute par lui de justifier que les rentes, dont il demande la déduction, sont foncières.

— 3 mars 1742. Le marquis de Lambert est admis à distraire de la valeur des biens à lui échus, une rente léguée à l'Hôtel-Dieu et affectée sur une terre, par privilège à toujours, sans pouvoir être rachetée ; attendu que c'est une charge perpétuelle et inhérente au fonds.

— 19 avril 1749. Confirmation d'une ordonnance de l'intendant d'Alençon, condamnant le sieur de la Benardière au payement du centième denier des biens échus à sa femme par la profession en religion de sa sœur, sans distraction de

la dot de la mère, affectée sur ces biens, ni de celle de la religieuse.

— 29 mars 1753. Une ordonnance de l'Intendant du Languedoc avait admis le sieur de Mercoran à déduire de l'actif héréditaire les charges inhérentes, tailles, censives et droits seigneuriaux affectant le fonds, ensemble les légitimes et constitutions dotales, telles que de droit. Le Conseil réforme l'ordonnance et limite la déduction aux rentes foncières. Deux oppositions successivement formées par le sieur de Mercoran sont rejetées par arrêts des 30 août 1753 et 7 octobre 1755.

— 2 avril 1754. Le sieur Bessière-Bastide est débouté de son appel de deux ordonnances de l'Intendant de Montauban et condamné à payer le centième denier des biens à lui échus en ligne collatérale, sous la seule déduction des cens et rentes seigneuriales et des rentes foncières, dont il sera tenu de justifier par titres suffisants.

— 2 mars 1758. Décidé que les héritiers de la présidente de Crèvecœur doivent le centième denier des biens de sa succession, sans déduction des rentes viagères dont ils sont chargés.

La résistance des contribuables, on le voit, fut vive et opiniâtre : l'auteur déjà cité ne relate pas moins de 38 arrêts du Conseil dans l'espace d'un demi-siècle, tous favorables aux prétentions de la ferme.

En définitive, les rentes foncières non rachetables furent seules admises à déduction, à charge de justifier de leur existence et de leur nature par titres suffisants. Concession bien maigre, puisque, dans l'ancien droit, la rente foncière était considérée comme un démembrement de la propriété.

Le centième denier était liquidé sur la valeur vénale des immeubles non loués et sur le capital au denier 20 du revenu des biens loués (Bosquet. Successions, n° 4), sans déduction d'aucune charge, quelle qu'elle fût, dette, usufruit, droit de la veuve, legs particuliers. Même la part successorale réservée à l'enfant, la légitime, n'était pas davantage déductible, lorsque l'héritier institué était tenu de la payer en argent. La distraction n'avait lieu que dans le cas où l'enfant pouvait réclamer sa légitime en biens fonds de l'hérédité.

CHAPITRE TROISIÈME

Loi organique
des Droits d'enregistrement
du 22 Frimaire an VII

10. — *Principe fondamental de la loi de Frimaire.* — A la suite de l'abolition des droits seigneuriaux et après un premier essai de codification, du 5-19 décembre 1790, qui refondait les droits de centième denier avec ceux de contrôle, d'insinuation et de greffe, etc., la perception des droits d'enregistrement fut organisée par la loi du 22 frimaire an VII.

L'application des droits reposait sur cette distinction fondamentale : les actes ne renfermant ni obligation, ni libération de sommes et valeurs, ni transmission de propriété d'usufruit ou de jouissance ne sont assujettis qu'au droit fixe (article 3) ; le droit proportionnel est dû pour tout ce qui oblige, libère ou transmet (article 4).

Tous les biens transmis par décès étaient soumis au droit proportionnel, sans exception et sans distraction des charges. Les successions immobi-

lières en ligne collatérale et entre-étrangers étaient frappées d'un droit de 5 %, correspondant au tarif de la *vicesima* et à l'année de revenu du relief. L'immunité dont jouissaient précédemment les successions en ligne directe, ainsi que l'actif mobilier des autres successions, était supprimée; mais le tarif applicable aux valeurs mobilières était réduit au quart du droit sur les immeubles et celui des successions en ligne directe au cinquième des droits sur les successions collatérales.

On voit que le droit proportionnel d'enregistrement n'a été que la transformation, sur des bases plus larges, des droits seigneuriaux et du centième denier. Le fait générateur des anciens droits, c'était la mutation des immeubles soit entre vifs, soit par succession collatérale. Sous l'empire de la loi de frimaire, le fait générateur du droit proportionnel, c'est toujours la mutation, la mutation dans son acception la plus étendue, quels qu'en soit la nature et l'objet, c'est-à-dire le passage d'une valeur quelconque d'une tête sur une autre : toute transmission, tout déplacement de sommes ou valeurs, de biens meubles ou immeubles, entre vifs ou par décès engendre le droit proportionnel.

Bien entendu, l'Etat n'excipe plus, comme le faisaient les seigneurs, d'un droit primordial au domaine éminent ou direct. Ce qui légitime l'im-

pôt, aux yeux du législateur moderne, ce sont, d'une part, les besoins de la collectivité et l'obligation pour chaque citoyen d'y subvenir; c'est, d'autre part, le service rendu par l'État, la protection assurée à la propriété et à sa transmission. Il n'en est pas moins incontestable qu'en délimitant le champ d'application du droit proportionnel, la loi organique de l'enregistrement s'est inspirée des coutumes abolies. Cretet, rapporteur du projet de loi devant le Conseil des Anciens, le reconnaissait nettement. « Ce principe, disait-il, dans la séance du 17 brumaire an VII, n'est point une découverte; il était la base de notre législation, mais ne se trouvant déclaré par aucune de nos lois anciennes, il n'agissait que par une puissance muette ».

11. — *Motifs de la non distraction des charges.*
— Le principe ainsi posé entraînait logiquement l'application du droit proportionnel sur la valeur brute des biens transmis. Ainsi que le rappelle une instruction de l'Enregistrement (Inst. 2294, § 1, p. 6), « la non distraction des charges est la conséquence logique du principe qui asseoit l'impôt de mutation sur la chose transmise, abstraction faite de tout ce qui peut en diminuer l'utilité pour le nouveau possesseur ». La cause génératrice de l'impôt, le déplacement de la propriété, se produit de la même manière, le service

de protection reste le même, qu'il y ait ou non des charges.

Les règles de la saisine dans notre droit moderne conduisent à la même conclusion ; les biens ne sont que le gage du créancier et le passif qui les grève est sans influence sur la dévolution. Libres ou grevés d'hypothèques, ils passent dans un cas comme dans l'autre, du défunt à son héritier, avec la même instantanéité, la même énergie, la même plénitude du droit de propriété.

On invoquait encore des raisons d'un autre ordre dont Cretet s'est fait l'interprète devant le Conseil des Anciens : « Il faudrait, disait-il, pro-
« céder à la liquidation de toute succession
« contradictoirement entre le fisc et les héritiers,
« la consommer en frais et en lenteurs, par des
« formes contentieuses, et cela indépendamment
« du scandale intolérable qu'il y aurait à placer
« les préposés de la Régie dans un état perma-
« nent d'hostilité contre toutes les familles, et les
« autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus
« intimes ».

On ajoutait que le tarif de faveur accordé aux valeurs mobilières, les atténuations et les omissions commises dans les déclarations compensaient ce qu'avait de rigoureux la perception du droit sur l'actif brut.

On invoquait enfin l'*ultima ratio*, la situation des finances de la République.

Ces considérations prévalurent, malgré l'opposition de Josselin qui proposait de déduire les dettes établies par un inventaire, et, en l'absence d'inventaire, le passif hypothécaire dont l'existence au décès serait affirmée et les titres représentés. (Besson, *Réforme fiscale des Successions*, p. 4.)

12. — *Réfutation.* — Que le système adopté en l'an 7, comme base du droit proportionnel, ait pour corollaire logique la non déduction des charges, c'est possible ; la conséquence n'en est pas moins odieuse et prouve le vice du système.

Suivant une prescription essentielle de la déclaration des droits de l'homme, la contribution aux dépenses publiques doit être répartie entre tous les citoyens à raison de leurs facultés. Les actes et les conventions doivent donc subir l'impôt d'après l'importance des valeurs qui en sont l'objet. Il importe peu, à ce point de vue, qu'elles changent ou ne changent pas de mains : si le droit, pour les obligations et les libérations, est en proportion des sommes que le débiteur emprunte ou dont il est libéré, pourquoi, sur les contrats de mariage, sur les actes de société, sur les partages entre co-propriétaires, ne serait-il pas en proportion des valeurs apportées ou partagées ? Est-ce répartir l'impôt à raison des facultés que d'assujettir au même droit fixe l'apport ou le partage d'un modeste pécule et celui d'une grosse

fortune ? Que le taux du droit proportionnel soit plus ou moins élevé suivant la nature des conventions, qu'on distingue, sous ce rapport, les actes translatifs des actes purement déclaratifs ou énonciatifs, à la bonne heure ! Mais les uns et les autres jouissent de la protection des lois et c'est à raison de leur importance pécuniaire qu'il est équitable de faire contribuer ceux-ci comme ceux là aux charges publiques.

Aussi le Parlement s'est-il attaché, depuis quelques années, à élargir les bases du droit proportionnel, en y soumettant les actes qui révèlent non plus seulement le déplacement, mais la possession de valeurs. Tel a été l'objet, notamment, des lois du 26 janvier 1892 et du 28 avril 1893 (articles 19 et suiv.)

13. — Il est rationnel, d'ailleurs, de demander une contribution plus élevée aux mutations à titre gratuit, parce qu'à la différence des autres actes ou faits qui manifestent la possession ou un échange de valeurs, elles constituent pour le bénéficiaire un accroissement de richesse. Mais, alors, ce qu'il faut envisager, pour l'application de l'impôt, ce n'est plus le fait unique de la mutation, c'est l'avantage qu'il procure, l'émolument net de l'héritier, après le paiement du passif : en d'autres termes, les facultés nouvelles acquises par l'héritier et suivant lesquelles il doit contri-

buer aux dépenses publiques. Or la portion d'actif nécessaire au paiement du passif de l'hérité ne profite pas à l'héritier, c'est pour lui une valeur négative sur laquelle il est inique de lui demander l'impôt.

La distraction des charges ouvre, à la vérité, une porte à la fraude, qui pourra tenter d'en imaginer de fictives. C'est un motif pour écarter celles dont la réalité n'est pas suffisamment établie, mais celles-là seulement. Quant aux inconvénients qu'il y aurait à faire pénétrer « le fisc dans « les affaires les plus intimes des contribuables », ceux-ci en restent juges puisqu'ils sont libres de demander le bénéfice de la déduction ou d'y renoncer.

D'autre part, la modicité du droit sur les biens meubles ne pouvait atténuer d'aucune façon les inégalités de traitement infligées aux contribuables par la perception du droit sur l'actif brut : car les successions exemptes de dettes étaient appelées à en bénéficier comme les successions grevées. Et la réduction du tarif, loin de corriger l'inégale répartition de l'impôt, l'aggravait, au contraire, puisque de deux successions d'égale importance, composées l'une de meubles, l'autre d'immeubles, la première supportait le quart seulement de l'impôt dû par la seconde. La seule chose à retenir des observations de Cretet, c'est

que si l'impôt est léger, les inégalités de sa répartition se supportent plus facilement.

Enfin, les considérations budgétaires opposées de tout temps par les adversaires de la réforme ont été certainement exagérées. Il ne s'agissait, en définitive, que de répartir l'impôt avec plus d'équité, en dégrevant la fraction de l'actif des successions nécessaire à l'acquit des dettes, soit le huitième, peut être un sixième tout au plus de la masse brute, et en surchargeant d'autant la masse nette. Les travaux préparatoires et les projets rédigés par plusieurs ministères prouvent que ce résultat était facilement réalisable, même sans recourir au tarif progressif.

CHAPITRE QUATRIÈME

Charges déductibles sous l'empire
de la loi de Frimaire

14. — *Généralités.* — La règle de la non distraction des charges était tellement contraire à l'équité et à l'égalité fiscale que la jurisprudence s'est efforcée toujours d'en restreindre l'application. Les tempéraments qu'elle y a apportés peuvent se résumer dans cette formule donnée par l'administration elle-même : « La dénomination
« de charges ne s'applique pas aux droits et
« actions qui affectent de telle sorte certaines
« choses du patrimoine que ces choses sont
« censées n'en plus faire partie, et qu'elles ne sont
« pas transmises aux héritiers, soit parce que le
« défunt n'en était que le détenteur précaire, soit
« parce qu'il les en avait détachées par un acte
« entre vifs ou de dernière volonté. » (Inst. 2394 § 1).

Les déductions autorisées sous la loi ancienne restant applicables sous le régime inauguré par la loi du 25 février 1901, il convient de les exposer avec quelques développements.

15. — *Legs particuliers de sommes n'existant pas en nature.* — Quand les choses léguées à titre particulier existent en nature dans la succession du testateur, il est clair qu'elles passent directement du patrimoine du défunt dans celui du légataire, et que la mutation s'opère uniquement au profit de ce dernier qui doit seul supporter l'impôt.

Il n'en est pas de même lorsque le legs particulier a pour objet une somme d'argent non existante en nature dans la succession. L'héritier, en effet, recueille l'actif héréditaire à charge de payer la somme léguée, qui constitue une véritable dette de l'hérédité à l'égard du légataire. Mais un avis du Conseil d'Etat du 10 septembre 1808, ayant force de loi, reconnu que les héritiers ou légataires universels ne sont que de simples intermédiaires entre le testateur qui est censé donner lui-même et les légataires particuliers qui reçoivent ; — que du système contraire, il résulterait que le même objet serait, en définitive, assujéti à deux droits de mutation, ce qui n'est ni dans le texte ni dans l'esprit de la loi. La Cour de cassation s'était prononcée dans le même sens par un arrêt du 27 mai 1806 (Teste-Lebeau, p. 390, n° 17).

Un dernier arrêt de la chambre civile du 30 mars 1858 (S. 58-1-381) a fixé la jurisprudence. Il en résulte que les légataires particuliers doi-

vent être regardés comme investis d'une portion de biens de l'hérédité correspondante à la valeur du legs, le surplus seulement étant dévolu à l'héritier ou au légataire universel ; que, par suite, les légataires particuliers et l'héritier doivent acquitter l'impôt sur l'émolument qui leur est respectivement échu, chacun d'eux eu égard à son degré de parenté avec le défunt.

16. — *Legs de sommes non payées au décès de l'héritier ou de son cessionnaire.* — Si l'héritier ou le légataire universel décède avant le paiement de la somme léguée, elle sera déduite de sa succession ; car il est réputé n'avoir jamais eu aucun droit à la chose affectée au legs particulier et cette chose n'entre dans les mains de ses successeurs que sous la même affectation (cass. 16 août 1859, S. 59-1-346 ; conf. cass. 6 décembre 1858, 22 août 1859, 25 juin 1862). Les sommes léguées doivent être déduites pour le même motif de la succession du tiers qui a acquis les droits successifs de l'héritier ou du légataire universel à charge d'acquitter les legs particuliers (cass. 29 novembre 1865, S. 66-1-929).

Mais si la valeur imposable attribuée aux biens du testateur dans la déclaration de sa succession est inférieure au montant des legs particuliers, cette valeur seule peut être déduite de la succession de l'héritier ou de son cessionnaire.

17. — *Rentes viagères ou perpétuelles.* — Les legs de rentes viagères ou perpétuelles sont assimilés aux legs de sommes et le capital des rentes est déductible tant de la succession du testateur que de celle de son héritier ou du cessionnaire de ce dernier, de la manière que nous venons d'indiquer (cass. 8 septembre 1808, 23 novembre 1811, S. 13-1-422 ; 17 mars 1812, S. 13-1-423).

18. — *Sommes données entre-vifs.* — Il en est de même des sommes données entre-vifs et non payées au décès du donateur ou de son héritier ou du cessionnaire de l'héritier (cass. 29 juillet 1862. S. 62-1-991). Le donateur, porte cet arrêt, s'est dessaisi actuellement et irrévocablement des sommes données ; aux yeux de la loi fiscale, ces donations ont opéré une véritable mutation dont les droits ont été perçus lors de la présentation du contrat à la formalité de l'enregistrement. Dès ce moment, les sommes ont cessé, au point de vue de la perception de l'impôt, de faire partie du patrimoine du donateur, et, par conséquent, ont dû être distraites de la masse active de sa succession lors de la déclaration qui en a été faite après son décès.

19. — *Biens détenus à titre précaire.* — Si les biens appartenant à des tiers, sur lesquels le défunt n'avait que des droits précaires, existent en nature à son décès, il va de soi qu'ils ne font

point partie de l'hérédité et ne doivent pas supporter le droit de mutation.

S'ils consistaient en choses fongibles, en numéraire, billets de banque, titres au porteur, ou s'ils ont été transformés ou dénaturés par le défunt, la déduction sera admise, en toute hypothèse, jusqu'à concurrence de l'argent comptant ou des valeurs assimilables qui existent dans la succession. Telle est la règle en ce qui concerne les biens non retrouvés en nature dans la succession du mandataire, du tuteur, du dépositaire.

20. — *Valeurs usufruituaires.* — Cependant, lorsque les biens détenus par l'usufruitier ne se retrouvent pas en nature à son décès, la déduction en est opérée sur l'ensemble de sa succession, dans la mesure de la valeur ayant servi de base à l'impôt, lors du démembrement (cass. 6 décembre 1858, 16 août 1859, 25 juin 1862, 28 février 1865 *suprà*). On admet ici, comme pour les legs ou donations impayés, que les valeurs usufruituaires ne font pas partie du patrimoine du défunt, ne sont pas transmises à ses héritiers et doivent être reprises, au contraire, par les nuspropriétaires; et lorsqu'elles ont été transformées ou dissipées, la jurisprudence, par une sorte de fiction, regarde les biens propres de l'usufruitier comme formant la représentation, jusqu'à due concurrence, de ceux à restituer aux nuspropriétaires.

Mais la déduction est refusée, si l'usufruitier était à l'origine et est resté débiteur pur et simple des sommes soumises à son usufruit ou s'il a nové son titre d'usufruitier en celui de débiteur pur et simple (cass. 22 décembre 1856, 21 août 1862, S. 57-1-300, 62-1-315).

21. — *Reprises matrimoniales.* — En cas de communauté, les époux prélèvent leurs reprises sur les biens communs à titre de co-propriétaires par une opération préliminaire de partage. Il s'en suit que les objets attribués au survivant pour ses reprises échappent au droit de mutation.

Mais, lorsque les reprises de la femme doivent être prélevées sur les biens personnels du mari, soit à défaut de communauté, soit parce que la communauté est insuffisante, ou que la femme y a renoncé, elle constituent une dette ordinaire qui ne saurait être déduite de la succession du mari que jusqu'à concurrence du numéraire et des valeurs assimilables au numéraire délaissés par le défunt. (Voir n° 19, cass, 11 août 1869, inst. 2394-2).

22. — *Justifications.* — Les parties qui réclament une déduction doivent nécessairement en établir la légitimité : *reus excipiendo fit actor*. La preuve devra être fournie par les modes compatibles avec l'économie de la loi fiscale et les règles de la procédure écrite. Les actes de toute nature,

même les registres et papiers domestiques, les présomptions simples pourront être invoqués. Pour les legs et donations de sommes impayées, le défaut de paiement résulterait suffisamment de la non échéance du terme d'exigibilité.

CHAPITRE CINQUIÈME

Historique de la Réforme

23. — *Premières tentatives. Régime des colonies.*

— La distraction des dettes successorales pour la perception du droit de mutation par décès n'a cessé d'être réclamée par l'opinion. Dès 1819, une commission choisie par le baron Louis dans le haut personnel de l'administration de l'enregistrement se prononçait pour la déduction du passif hypothécaire.

L'ordonnance du 31 décembre 1828, qui a établi l'enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe, à la Guyane française, étendant à ces colonies un régime déjà appliqué à l'Ile-Bourbon, admit à déduction, sur la valeur des biens meubles, les charges « qui seraient établies par titres authentiques ou ayant date certaine, antérieures au décès, faites sans dol ni fraude, et à la charge d'en affirmer l'existence réelle au jour du décès devant le juge de paix... » (Art. 16).

C'est là, disait le rapport au roi, « une faveur fondée sur l'équité, puisqu'en effet l'héritier ne profite que de ce qui excède les charges. »

L'essai était bien timide, puisque la déduction ne portait que sur les biens meubles. Cependant la proposition de l'étendre à la métropole fut présentée sans succès par le comte Roy à la chambre des Pairs.

24. — *Proposition Crémieux.* — Sous la deuxième République, l'Assemblée nationale fut saisie de plusieurs motions. Crémieux, en particulier, proposa de déduire le passif établi par des titres enregistrés ou même par actes sous-seings privés non enregistrés, mais ayant acquis date certaine et présentés à l'enregistrement en même temps que la déclaration de la succession. — L'impôt était progressif ; les successions inférieures à 2,000 francs en étaient affranchies.

Toute énonciation fausse ou frauduleuse était érigée en délit, punie d'amendes considérables et, en outre, de peines correctionnelles.

La commission d'initiative parlementaire repoussa la proposition. La sincérité de la déclaration de la succession lui paraissait mal assurée, les sanctions vexatoires, le tarif progressif en opposition avec un vote antérieur de l'assemblée contre l'impôt progressif en général (31 octobre 1848, *Moniteur* 1848, p. 3041).

25. — *Etat de la question sous le second Empire.* — Cependant, les aggravations introduites successivement dans les tarifs par les lois du 28 avril

1816 et du 21 avril 1832 (article 33) et surtout par l'article 10 de la loi du 18 mai 1850, qui a soumis les biens meubles au même tarif que les immeubles, avaient annihilé le faible argument tiré par Cretet de la faveur accordée aux successions mobilières et rendu intolérables les conséquences du régime institué en l'an 7.

Le gouvernement lui-même, en 1864, prit l'initiative d'un projet qui autorisait, sous certaines restrictions, la déduction du passif hypothécaire ; mais les droits devaient être assis sur la valeur vénale des immeubles et non plus sur le revenu capitalisé, et le Conseil d'Etat estima que, dans ces conditions, la situation des contribuables serait plutôt aggravée.

Portée devant le Sénat, à la suite de l'enquête agricole, la question fut longuement discutée dans la séance des 18 mars 1869, 23 avril et jours suivants. « L'impôt, s'écriait M. Lacaze, peut être « injuste de deux manières, il peut l'être par « l'exagération, il peut l'être par la violation de « l'égalité proportionnelle ; mais de ces deux « injustices, celle qui blesse le plus, celle que l'on « supporte le plus difficilement, c'est l'injustice « par l'inégalité... »

« On s'habitue à l'exagération, on s'y résigne, « on en prend son parti ; le grief qui pèse proportionnellement sur tout le monde vient « bientôt à n'être plus considéré comme un

« grief ; mais l'injustice par l'inégalité, chaque
« fois qu'elle fait son œuvre, inflige une blessure
« nouvelle ; elle incite le même sentiment et elle
« produit cette irritation non pas seulement chez
« celui qui souffre de l'injustice, mais chez les
« autres, chez tout le monde, dans la conscience
« publique. »

26. — *Période contemporaine.* — Il était réservé à la troisième République de faire aboutir la réforme. Dès le lendemain de la guerre avec l'Allemagne, les motions se succèdent ; une Commission extra-parlementaire, instituée par Léon Say, conclut, en 1877, à la défalcation des dettes constatées par actes authentiques et liquides au jour de l'ouverture de la succession ; la Commission du budget de 1888 adopte le principe ; et, le 27 mars 1888, le Gouvernement dépose un projet de loi qui autorisait la distinction des dettes liquides, établies par acte authentique, ou par acte sous signatures privées enregistré avant le décès, et qui fut voté, en première lecture, le 12 mars 1891 (*Journal Officiel*, p. 58 et suiv.).

Un autre projet présenté par M. Burdeau, le 8 février 1894, restreignait la déduction aux dettes liquides résultant d'actes authentiques ou de jugements. La Commission de la Chambre proposa de l'étendre aux dettes constatées par actes sous signatures privées ayant acquis date certaine

trois mois au moins avant l'ouverture de la succession (Annexe n° 350. Annexe au p. v. de la séance du 25 novembre 1893, n° 50).

M. Poincaré déposa à son tour, en 1894, un projet qui renfermait la déduction dans les limites proposées par son prédécesseur, et même exigeait que l'acte notarié fut antérieur d'un mois au décès. Adopté dans ses grandes lignes par la Commission de la Chambre, le projet paraissait à la veille d'aboutir, lorsque le Cabinet fut renversé.

La Commission du budget de 1895, qui en était restée saisie, s'entendit avec le Gouvernement pour autoriser la déduction de toutes les dettes civiles établies par titres susceptibles de faire preuve en justice, ainsi que du passif commercial justifié par les livres du défunt. (Rapport supplémentaire de M. Doumer, du 22 octobre 1895, *Journal Officiel*, 19 novembre 1895. Doc. parlam. Chambre, p. 893 et suiv.).

Sur ces bases singulièrement élargies, la réforme ne rencontra de résistance sérieuse ni à la Chambre ni au Sénat. L'effort de la discussion porta principalement sur la progressivité du tarif. Voté par la Chambre le 22 novembre 1895, le projet de réforme avait été adopté en première lecture, après maintes péripéties, par le Sénat, le 2 mars 1900, lorsque le Gouvernement crut devoir en dessaisir la Chambre-Haute et l'incorporer au budget de 1901.

27. — *Incorporation de la réforme au budget de 1901.* — A l'exemple de plusieurs de ses prédécesseurs, le Ministre des Finances, M. Caillaux, jugeait prudent de n'admettre à déduction que les dettes résultant de jugements, d'actes authentiques ou d'actes sous signatures privées enregistrés trois mois au moins avant le décès. « Admettre, disait l'exposé des motifs, la déduction
« du passif non constaté par acte enregistré, ce
« serait ouvrir la porte à des fraudes qu'il serait
« à peu près impossible de prévenir et mettre, en
« même temps, l'Administration dans l'obligation
« de recourir à des moyens de contrôle que les
« Contribuables supporteraient difficilement ».

Mais la Commission du Budget, prenant pour base le texte voté en première lecture par le Sénat, étendit la déduction à toutes les dettes du défunt, civiles ou commerciales, existant à son décès et justifiées par des titres susceptibles de *faire* foi en justice. Et les deux Chambres qui, dans les débats antérieurs, s'étaient mises d'accord sur cette extension, l'adoptèrent sans difficulté ⁽¹⁾.

C'est ainsi que la réforme a pris place dans la loi de finances votée le 25 février 1901, promulguée le lendemain.

(1) V. Rapport de M. Mesureur à la Chambre. Doc. parlem. Annexe 1836, p. 1737 et suiv. ; de M. Monestier au Sénat, *ibid.*, annexe 475, p. 972 et suiv.).

Avant d'en aborder l'étude, nous croyons utile d'examiner dans quelle mesure la déduction du passif est admise par les législations étrangères et surtout par celles qui se rapprochent le plus de la nôtre.

DEUXIÈME PARTIE

Législations Etrangères

CHAPITRE PREMIER

De la Déduction du Passif dans les principaux Pays d'Europe⁽¹⁾

28. — Le principe de la déduction des dettes pour la liquidation de l'impôt sur les successions a prévalu dans la plupart des législations étran-

(1) Bulletin de statistique et de législation comparée :

1879	Septembre,	page 204	Belgique.
1880	Avril	— 256	Angleterre.
—	Juillet	— 81	Grand Duché de Luxembourg.
1885	Mai	— 608	Italie.
—	Août	— 244	Russie.
—	Décembre	— 713	Angleterre.
1886	Octobre	— 412	Belgique.
1887	Mai	— 531	Belgique.
—	Août	— 486	Principauté de Monaco.
1888	Avril	— 447	Angleterre.
1888	Août	— 187	Espagne, Pays-Bas et Italie.
1889	Avril	— 428	Angleterre.
—	—	— 528	Angleterre.
—	Juillet	— 78	Alsace-Lorraine.

Sallefranque. — Revue Politique et Parlementaire, décembre 1894. Régime fiscal des successions, p. 437.

— Bulletin des *Sciences économiques et sociales* du Comité des travaux historiques et scientifiques, années 1895 et 1896.

gères. A l'aube du vingtième siècle, il n'existait en Europe *que trois Etats* qui ne l'avaient point adopté : le canton de Zurich, la principauté de Monaco et la France (Naquet, *Commentaire de la loi du 25 février 1901*, p. 9).

En Angleterre, des lois de 1881 et de 1894 autorisent la déduction des dettes et charges justifiées, ainsi que les frais funéraires « raisonnables⁽¹⁾ ».

La législation russe admet la déduction des dettes de toute nature, y compris les dettes commerciales (Règlement du 12 juillet 1882, art. 11); il en est de même de la loi roumaine du 19 mars 1896.

En Autriche-Hongrie, sont déductibles toutes les dettes reconnues dignes de foi, ainsi que les frais de maladie et de funérailles du défunt⁽²⁾.

La loi italienne du 13 septembre 1894 admet à déduction limitativement :

1° Les dettes certaines et liquides établies au jour du décès, soit par un acte public ou un jugement, soit par un acte sous signature privée enregistré, ou encore par un acte sous signature privée antérieur à 1866 et ayant acquis date certaine au jour du décès, s'il est régulièrement

(1) Bulletin de statistique et de législation comparée, 1899, p. 244. Documents intéressant l'Administration de l'Enregistrement.

(2) Loi du 9 février 1850, modifiée par diverses loi postérieures.

timbré ou s'il a supporté les droits similaires alors en vigueur ;

2° Les dettes commerciales contractées à l'intérieur du royaume et dont la réalité est justifiée par la représentation des livres de commerce régulièrement tenus du débiteur.

Sont exigées, dans tous les cas, la production en original ou en copie du titre de la dette, l'attestation de la réalité de la dette par l'héritier et par le créancier, enfin la légalisation des signatures par un notaire, un prêteur ou le syndic local (article 55 de la loi).

En Espagne, une loi du 25 septembre 1892 ⁽¹⁾, reproduisant et complétant des dispositions antérieures, autorise la distraction des dettes du défunt, lorsque leur existence certaine résulte d'actes publics ou d'autres documents d'une légitimité non douteuse.

Le principe de la déduction reçoit l'application la plus large dans la plupart des Etats allemands. L'impôt est assis sur la valeur nette de l'héritage, après déduction des dettes et charges, des frais funéraires et de dernière maladie, ainsi que des frais nécessités par la liquidation de l'hérédité et la mise en possession des ayants droit.

En Suisse, des dispositions semblables règnent

(1) Revue politique et parlementaire. Décembre 1894.

dans les cantons de Bâle, Berne, Argovie, Neuchâtel, Thurgovie et Lucerne.

Dans les cantons de Genève, Fribourg, Glaris, Schaffouse, d'Uri, et du Tessin, la déduction n'est autorisée qu'au vu d'un inventaire ou d'un partage. Elle est restreinte dans le canton de Soleure au passif hypothécaire. ⁽¹⁾

La Belgique, la Hollande et le Grand Duché de Luxembourg ont adopté à cet égard des dispositions qui ne diffèrent pas sensiblement entre elles. ⁽²⁾

Le cadre de cette étude ne saurait comprendre un examen approfondi des législations étrangères. Cependant, il ne paraît pas sans intérêt d'exposer avec plus de détails la réglementation suivie en Belgique et en Alsace-Lorraine, où notre droit civil et fiscal forme la base de la législation.

(1) Bâle, L. 31 mai 1880, art. 18 ; — Berne, L. 26 mai 1864, art. 4 et 4 mai 1879, art. 3 ; — Argovie, ord. 30 juin 1857, art. 3 ; Neuchâtel, L. 29 décembre 1876, art. 4 ; — Thurgovie, L. 3 mai 1850, art. 3 ; — Lucerne, L. 9 mars 1859, art. 51 ; — Genève, L. 18 juin 1870, art. 40 ; — Fribourg, L. 8 mars 1852, art. 14 et 26 ; — Glaris, L. 11 mai 1873, art. 8 ; 4 mai 1884, art. 4, et 7 mai 1891, art. 6 ; — Schaffouse, L. 25 janvier 1884, art. 14 et 15 ; — Uri, L. 1889 ; — Tessin, L. 10 mai 1873, art. 46 ; — Soleure, L. 13 décembre 1848, art. 4 (Schanz, *die Steuern der Schweiz*. Stuttgart, 1890).

(2) Grand Duché de Luxembourg, L. 1817 ; — Hollande, art. 27, L. 1886 (Revue Politique et Parlementaire, décembre 1894).

CHAPITRE DEUXIÈME

Loi Belge ⁽¹⁾§ I^{er}. — GÉNÉRALITÉS

29. — La déduction du passif successoral pour l'assiette du droit de mutation par décès a été acceptée en Belgique dès 1817. A cette époque, le régime fiscal des successions, tel que l'avait établi notre loi du 22 frimaire an vii, fut réorganisé sur de nouvelles bases par une loi du 27 décembre, complétée et amendée depuis par celle du 17 décembre 1851.

Les droits se divisent en trois catégories :

1^o Les droits de mutation en ligne directe sont applicables aux successions réunissant les quatre conditions suivantes :

a Le défunt, au moment de son décès, était habitant du Royaume, c'est-à-dire y avait établi son domicile ou le siège de sa fortune ;

(1) BASTINÉ. Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat. — Bruxelles 1878, 2^e édition.

BRANDNER. Répertoire général d'Enregistrement. — Bruxelles 1833.

b La succession est échue, en tout ou en partie, à ses descendants ou ascendants, ou à l'époux ayant un ou plusieurs enfants ou descendants de son union avec le défunt ;

c Il dépend de l'hérédité des immeubles situés en Belgique ou des rentes ou créances hypothéquées sur des immeubles belges ;

d La part nette de l'héritier ou de l'époux n'est pas inférieure à mille francs.

Sont admises à déduction les dettes hypothécaires grevant les biens soumis à l'impôt.

2^o Le droit de mutation par décès atteint les immeubles sis en Belgique, dépendant de la succession des personnes n'habitant pas le Royaume. Il est assis sur la valeur brute, sans distraction des charges.

3^o Enfin, les successions d'habitants du Royaume recueillies par des collatéraux, des étrangers ou l'époux sans enfants ni descendants de son mariage avec le *de cujus* donnent ouverture au droit de succession proprement dit, lorsque l'actif net total excède 300 florins des Pays-Bas (634 fr. 92).

C'est à ce dernier droit de succession, régi par des principes dont la plupart se retrouvent dans la loi française, que sont consacrés les développements qui vont suivre.

§ II. — FORMATION DE L'ACTIF IMPOSABLE

30. — Le droit de succession atteint tous les biens meubles ou immeubles dépendant de l'hérédité, même ceux qui sont situés à l'étranger, en un mot « tout ce qui fait partie de la succession et « a une valeur en argent » (Bastiné, n° 76).

La valeur imposable des meubles et créances est déterminée conformément à la loi du 22 frimaire an VII, qui n'a reçu, à cet égard, que des modifications de détail.

Le droit est assis, pour les immeubles, sur leur valeur vénale. Si les immeubles sont situés en Belgique, les parties ont le choix d'en faire déterminer la valeur vénale par une expertise préalable, ou d'en faire l'estimation elles-mêmes, sauf le droit pour l'administration de requérir l'expertise, si cette estimation lui paraît insuffisante.

Quant aux immeubles sis à l'étranger, la valeur à déclarer ne peut être inférieure à leur produit annuel ou au prix des baux courants multiplié par 20 pour les propriétés bâties, par 30 pour les propriétés non bâties, sans distraction des charges imposées au locataire et au fermier (article 20, loi du 17 décembre 1851).

§ III. — DÉDUCTIONS

31. — *Loi du 22 décembre 1817.* — La loi du 22 décembre 1817 avait admis à déduction, par son article 12 :

a Les dettes à la charge du défunt, constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales, et les intérêts dus au jour du décès ;

b Les dettes relatives à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;

c Les dettes relatives à la dépense domestique au jour du décès ;

d Les charges publiques, provinciales ou communales, les impositions pour l'entretien des polders, des moulins à pomper l'eau et les autres contributions de cette nature au jour du décès ;

e Les frais funéraires.

Mais ces dispositions très libérales avaient l'inconvénient de donner prise à la fraude et la loi du 17 décembre 1851 a dû introduire des restrictions dont une expérience de 34 ans avait démontré la nécessité.

32. — *Loi du 17 décembre 1851.* — L'article 11 de cette loi interdit la déduction :

1^o Des dettes hypothécaires dont l'inscription était périmée depuis un an ou radiée au jour de l'ouverture de la succession ;

2° De toutes dettes acquittées, si la quittance ne porte une date postérieure au décès ;

3° Des intérêts des dettes hypothécaires au-delà de trois années, des intérêts des dettes non hypothécaires, ainsi que des loyers et fermages au-delà de deux années ; des dettes concernant les dépenses domestiques au-delà de l'année échue et de l'année courante ;

4° Des termes, échus depuis plus d'un an avant le décès, des dettes remboursables par annuités ;

5° Des dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires, si elles ne sont constituées par actes enregistrés trois mois au moins avant son décès.

Toutefois, le même article ajoute que le droit perçu par suite de rejet de toutes dettes non justifiées par la production des titres ou autres preuves voulues par la loi, sera restitué si l'existence de la dette est établie dans les deux années du payement de l'impôt.

Enfin, aux termes de l'article 12, toute dette uniquement reconnue par testament est considérée comme legs pour la liquidation du droit de succession.

Ces dispositions déterminent, d'une part, les dettes admises à déduction, de l'autre, les justifications auxquelles la déduction est soumise.

33. — *Passif déductible.* — Les dettes que la loi admet à déduction présentent, à l'exception des frais funéraires, cette condition essentielle d'être à la charge du défunt.

Il en résulte qu'on doit rejeter toute dette, autre que les frais funéraires, née depuis le décès. Tels sont les frais de scellés, d'inventaire ; ou encore les honoraires proportionnels dus au notaire pour la rédaction du testament, lesquels demeurent à la charge du légataire (Solutions des 4 juillet 1851 et 2 juillet 1865, *Journal b.* n^{os} 5162 et 9879) ; mais les honoraires fixes incombent au testateur et sont déductibles s'il ne les a acquittés.

De même, les dispositions purement rémunératoires, sans caractère de libéralité, en faveur de l'exécuteur testamentaire, constituent des charges postérieures au décès, non déductibles (Turnhout, 12 octobre 1860, *Journal b.* n^o 8632).

34. — *Dettes d'une indivision.* — Lorsque le défunt était marié sous le régime de la communauté ou dans l'indivision avec des communistes ou membre d'une Société, la part à déduire comme incombant au défunt est déterminée d'après les règles suivantes.

L'actif et le passif de l'indivision sont formés suivant les principes du droit commun, et l'administration n'est pas recevable à écarter les

dettes pour le motif qu'elles ne rentrent pas dans la catégorie de celles dont la loi d'impôt autorise la déduction.

Mais créancier des droits de succession, le fisc est fondé en cette qualité, comme l'eût été le défunt lui-même, à examiner la situation active et passive et à contrôler les droits et obligations attribués au défunt dans la communauté, la société ou l'indivision.

En outre, il est dans la condition d'un tiers à l'égard des dettes établies par des actes n'ayant pas date certaine au décès.

Décidé en ce sens que les dettes portées pour moitié au passif de la succession de la femme, comme ayant été contractées durant la communauté, ne sont pas suffisamment justifiées par la seule production d'actes sous signature privée souscrits par le mari, sans le concours de la femme, et n'ayant pas acquis date certaine au décès de cette dernière (Gand, 26 juin 1843, *Journal b.* n° 2817);

Qu'il y a lieu de faire application de la règle que la femme n'est tenue des dettes communes, s'il y a bon et fidèle inventaire, que jusqu'à concurrence de son émolument (Solution, 30 janvier 1874, *Journal b.* n° 12.334);

Mais qu'à défaut d'inventaire, on ne saurait admettre au passif de la succession du mari plus

de la moitié des dettes communes (Solution, 14 septembre 1866, *Journal b.* n° 9761).

35. — *Dettes solidaires.* — La dette solidaire est déductible jusqu'à concurrence de la part virile du défunt seulement, si tous les débiteurs sont solvables. Sinon, on doit appliquer le paragraphe 2 de l'article 1214 C. civ. et répartir la part des insolvable entre les débiteurs solvables.

Il n'est pas tenu compte des changements survenus dans la solvabilité des co-débiteurs postérieurement au décès (Solution du 11 février 1856, *Journal b.* n° 7365).

Si le débiteur n'était que caution, son obligation est purement éventuelle ; elle ne serait admise à déduction qu'à la condition de prouver l'insolvabilité du débiteur principal (Solutions des 21 avril 1853 et 13 août 1856, *Journal b.* n°s 6445 et 7479).

36. — *Dettes litigieuses.* — Si la dette contractée par le défunt fait l'objet d'une contestation, elle ne peut être portée au passif que dans le cas où il est reconnu qu'il est débiteur (*Journal b.* n° 8839).

Si le quantum seulement de la dette est contestée, elle peut être admise au passif pour un chiffre provisoire, sauf modification d'après le résultat de la liquidation (Liège, 4 juillet 1857, Resteau, n° 329).

§ IV. — JUSTIFICATIONS

37. — La loi, en thèse générale, subordonne la déduction à la condition que les dettes soient constatées par des actes ou autres preuves légales. Cependant, elle affranchit de cette condition certaines dettes spéciales concernant la profession du défunt, la dépense domestique, les charges publiques et les frais funéraires.

38. — *Dettes à prouver par titres.* — Pour les dettes soumises à la règle générale, la preuve doit résulter de titres réguliers susceptibles de servir de base à une action judiciaire de la part du créancier. Lorsque les titres ou écrits ne fournissent pas une preuve suffisante, les parties sont recevables à invoquer d'autres éléments de preuve, tels que les livres du défunt, registres domestiques, rôles, correspondance, etc.

Dans une circulaire du 7 décembre 1818, l'administration a reconnu qu'elle n'était pas fondée à exiger la production matérielle des actes (N° 14, collection 1, p. 116). Il est certain que si les actes sont enregistrés, l'indication de la formalité, dans la déclaration des parties, peut suffire, l'administration étant ainsi à même, en se reportant à l'enregistrement, de vérifier l'existence des titres (En ce sens, Resteau, 307, 315, 316). Mais la seule indication des titres non enregistrés ne satisfait

•

point au vœu de la loi (Anvers, 25 février 1831 ; Neufchâteau, 23 novembre 1836, J. b. 9407 ; conf. *Journal b.* n° 542).

La dette résultant d'un écrit sous signature privée est-elle déductible, malgré l'inobservation de l'article 1326, C. civ. ? Deux jugements ont admis la négative (Verviers, 21 février 1849, *Journal b.* n° 4325 ; Charleroi, 8 juin 1850, *Journal b.* n° 4784) ; Voir pour l'affirmative, Bastiné, n° 198.

Un jugement a reconnu que l'administration peut écarter, au moyen d'une simple dénégation d'écritures, la preuve résultant d'un acte sous signature privée et qu'il incombe aux parties, dans ce cas, de rapporter une autre preuve de la dette. (Tournai, 20^e décembre 1843, *Journal b.* n° 3016). Mais l'exactitude de cette décision est contestée et il semble qu'en vertu de la règle : *actori incumbit onus probandi*, l'administration n'est recevable à contester la signature qu'à charge d'en prouver la fausseté (Bastiné, n° 199).

Le titre auquel la prescription serait opposable, ne prouve pas suffisamment l'existence de la dette et la preuve doit être complétée au moyen de quittances d'intérêts ou d'arrérages, ou d'un acte de reconnaissance.

L'article 11 de la loi de 1851, on l'a vu plus haut, interdit la déduction de cinq catégories de dettes. Cette interdiction, toutefois, n'a rien d'ab-

solu ; elle a seulement pour effet d'infirmer la preuve résultant du titre constitutif de la dette et d'obliger les parties à fournir d'autres éléments de preuve. Ainsi que le déclarait le ministre des Finances au Sénat, dans la séance du 24 novembre 1851, « si l'on parvient à fournir des preuves, « conformément au vœu de la loi, on pourra « obtenir la restitution du droit perçu à l'occa- « sion de ces dettes rejetées. . . . Si l'héritier peut « justifier, d'après les principes du droit com- « mun, que les dettes existent réellement, la « disposition finale de l'article 11 dit formelle- « ment qu'il pourra réclamer la restitution du « droit » (Bastiné, n° 146).

39. — *Dettes spéciales.* — Les dettes relatives à la profession du défunt, à la dépense domestique de l'année échue et de l'année courante, aux charges publiques, aux frais funéraires, sont, en général, admises à déduction sur la simple énonciation qui en est faite dans la déclaration ou sur la production des comptes et factures.

Cependant, quand elles ne paraissent pas en rapport avec la condition sociale du défunt, l'administration peut exiger qu'elles soient justifiées, comme les dettes de la première catégorie, par preuves légales.

Un fait digne de remarque est que la jurisprudence belge se réfère, en ce qui concerne les frais

funéraires, aux règles qui gouvernaient à Rome l'application de la loi *vicesima*.

« Le législateur, porte un arrêt de la cour de
« Bruxelles du 16 avril 1829, n'ayant pas précisé
« l'étendue de ces mots (frais funéraires), il
« appartient au juge de puiser dans le Droit
« romain et les usages du pays le véritable sens
« et l'interprétation légale de ces expressions. »
On admet, en conséquence, au passif les dépenses
faites pour l'ensevelissement, l'embaumement, le
cercueil, l'impression des lettres de faire part, le
transport du corps et du convoi, l'inhumation, la
tombe et le monument funèbre élevé à la mé-
moire du défunt et où il est inhumé, le service
et les messes à l'occasion des funérailles, la dis-
tribution d'aumônes, le repas funéraire, le deuil
de la veuve, celui des domestiques, et générale-
ment toutes autres dépenses ayant pour objet de
rendre les devoirs funèbres au défunt. (Tournai,
24 juillet 1827, Resteau, n° 365 ; Bastiné, 212).

§ V. — RÉSULTATS FINANCIERS ET OBSERVATIONS

40. — La loi de 1817 laissait la porte ouverte à des abus qui, avec le temps, avaient pris un certain caractère de gravité. Le législateur de 1851 n'y a remédié qu'en partie ; et le principal reproche qu'il encourt est d'avoir maintenu la déduction, sans moyens de contrôle suffisants,

des dettes dites spéciales, et d'avoir perpétué ainsi une source de conflits que ne justifie pas suffisamment l'intérêt pratique de ces sortes de déductions.

Généralement, en effet, les dettes de cette nature, menues dépenses domestiques, charges publiques, frais funéraires, grèvent toutes les successions et sont le plus souvent proportionnées à l'actif héréditaire. C'est tellement vrai que l'administration n'en exige la justification, en principe, que dans le cas où elles ne paraissent pas en rapport avec la condition sociale du défunt. La loi pouvait, dans ces conditions, écarter la déduction, sans troubler d'une façon sensible, la répartition équitable de l'impôt entre les contribuables. L'impôt devant produire un rendement déterminé, la déduction a eu pour conséquence inévitable le rehaussement du tarif; en sorte que chaque succession, en définitive, supporte à peu près le même droit qui aurait été exigé si la loi n'avait pas tenu compte des dettes spéciales.

On peut même affirmer que la déduction aboutit, en fait, à une violation plus choquante de l'égalité dans la répartition de l'impôt, à raison des fraudes qu'elle occasionne. Le fisc est placé, en effet, dans l'alternative de s'en remettre à la discrétion du contribuable, ou de recourir à des mesures inquisitoriales vexatoires. Après la promulgation de la loi de 1851, l'administration belge

avait essayé de réagir et de mettre en œuvre les moyens dont elle dispose contre la fraude, tels que l'enquête, l'interrogatoire sur faits et articles.

C'est ainsi que, dans une espèce, autorisée judiciairement à contester toute la dépense du défunt, elle avait scrupuleusement compté les gâteaux qu'il mangeait, les médicaments qu'il prenait, les vêtements qu'il portait, etc. (Enquête agricole de 1869. Répertoire périodique de Garnier, n° 3885). Ces tentatives n'ont eu d'autres résultats que de soulever la réprobation unanime : c'était, dit Bastiné « le fisc assis en chambre mortuaire » (n° 297). L'administration a dû y renoncer, mais elle se plaint d'être désarmée vis-à-vis de la fraude.

Récemment, un membre de la Chambre des Députés proposait des remèdes draconiens : les scellés et l'inventaire obligatoires pour toutes les successions, la délation du serment aux héritiers et légataires, la responsabilité des officiers ministériels qui auraient prêté leur concours à des déclarations inexactes.

Le parti le plus sage serait encore, d'une part, de n'admettre à déduction que les dettes établies par des titres et de conférer à l'administration, d'autre part, le droit d'exiger un certificat du créancier attestant la réalité et la quotité de la dette. Cette dernière garantie adoptée dans d'autres pays, notamment en Italie et en Alsace-Lorraine, y a produit d'heureux résultats.

CHAPITRE TROISIÈME

Loi d'Alsace-Lorraine ⁽¹⁾

41. — *Principe fondamental.* — Le régime fiscal des successions, tel que l'avait organisé la loi du 22 frimaire an VII, a été réformé en Alsace-Lorraine par une loi du 12 juin 1889, complétée par celle du 17 juin 1900.

La pensée qui a présidé à cette réforme, c'est que l'impôt n'est légitime qu'à la condition de frapper, non la mutation par décès considérée en elle-même et indépendamment du fait général dont elle est la manifestation juridique, mais l'accroissement réel de fortune qui en résulte pour le bénéficiaire (Bulletin des lois pour l'Alsace-Lorraine, 1889, p. 57).

L'article 3 de la loi de 1889 a formulé le principe en soumettant au droit de succession « la « part héréditaire qui augmente d'autant la for-
« tune du successeur. » La loi du 17 juin 1900

(1) Bulletin des lois pour l'Alsace-Lorraine, Metz 1889, n° 28 et 1900, n° 14. — *Jacob*, das Erbschaftssteuergesetz für Elsass-Lothringen, Strasburg, 1900. — *Krueger*, die Erbschaftsteuer, p. 56. Tübingen, 1889.

dispose, dans le même sens, que l'impôt est prélevé sur le montant des biens qui constitue un enrichissement pour l'héritier ; et que sont déduites de la masse soumise aux droits toutes les dettes et charges y afférentes. Voici l'ensemble des dispositions relatives aux successions des personnes domiciliées en Alsace-Lorraine.

42. — *Formation de l'actif.* — L'actif imposable comprend, d'après la loi de 1900, toutes les valeurs incorporelles délaissées par le défunt (articles 3 et 5) ; ses immeubles situés en Alsace-Lorraine (article 5) ; sa fortune mobilière corporelle, même située en pays étranger, sauf déduction des droits acquittés dans ce pays, s'il y a lieu (même article).

L'impôt est assis sur la valeur vénale des biens. Toutefois, en ce qui concerne les immeubles, la loi de 1889 contenait une disposition assez confuse que la loi de 1900 s'est efforcé de préciser. En thèse générale, l'impôt est assis sur le revenu multiplié par 20. Toutefois, c'est la valeur vénale qui sert de base :

1^o Pour les bâtiments en construction ;

2^o Quand les immeubles ne servent pas — ou ne peuvent pas servir à une exploitation comportant un revenu ;

3^o Quand les immeubles ont comme terrains à

bâtir une valeur qui dépasse vingt fois leur produit ;

4^o Lorsque des dettes doivent être déduites de la valeur des immeubles.

Et comme le revenu capitalisé par 20 est ordinairement inférieur à la valeur vénale, il en résulte que les parties ont intérêt parfois à renoncer au bénéfice de la déduction. Jacob (Erbschaftssteuergesetz für Elsass-Lothringen) cite l'exemple d'une forêt de 50.000 marks, d'un revenu de 1.125 marks, grevée d'une dette hypothécaire de 12.500 marks, qui supporterait l'impôt sur (50.000-12.500) marks ou 37.500 marks si la déduction est demandée, sur 22.500 marks, si elle ne l'est pas.

La valeur des rentes et usufruits dont la durée dépend de la vie d'une personne, s'obtient en multipliant la rente ou le revenu annuel par un coefficient déterminé d'après l'âge de cette personne (article 11). La valeur de la nue-propriété s'obtient en déduisant l'usufruit ainsi évalué (article 18).

43. — *Passif déductible.* — La règle formulée dans l'article 3 est aussi large que possible : sont déduites de la masse imposable toutes les dettes et charges qui la grèvent. C'est la situation au jour du décès du défunt qu'il faut envisager : on doit exclure, par conséquent, toutes les dettes et

charges nées depuis, tels que les frais funéraires, de partage, les droits de mutation par décès (Jacob, *ibid.* p. 42 et 43).

Mais, toute dette existant à la charge du défunt est déductible : il n'est nullement nécessaire qu'elle résulte de la signature du défunt, ou que l'écrit qui la constate ait force probante en justice. Il suffit qu'elle soit réelle.

La dette soumise à une condition suspensive n'est pas prise en considération pour la liquidation de l'impôt. Si la condition se réalise, la partie est fondée à demander la déduction et à obtenir la restitution du droit perçu en trop (article 17).

La dette affectée d'une condition résolutoire est déduite comme si elle était pure et simple. L'accomplissement de la condition rend exigible un droit complémentaire.

44. — *Justifications et moyens de contrôle.* — La régie liquide les droits après élimination des dettes qu'elle juge insuffisamment justifiées, sauf aux contribuables à se pourvoir en justice, s'ils le jugent à propos (article 27).

Elle peut exiger :

1° De ceux-ci tous renseignements utiles, ainsi que la communication, sur place, des pièces justificatives de l'actif, aussi bien que du passif ;

2^o Du créancier, l'attestation écrite de la réalité et du quantum de la dette.

Enfin, les parties sont appelées, sur sa requête, à attester devant le tribunal cantonal que la déduction ne contient ni omission de valeurs, ni mention de charges inexistantes au jour du décès. Si la partie, à ce moment, rectifie sa déclaration, elle n'encourt pas de pénalité (article 34 *in fine*).

Si les dissentiments persistent entre l'administration et le contribuable, le tribunal peut ordonner un débat contradictoire.

45. — *Résultats des lois de 1889 et de 1900.*
Observations. — L'application de ces dispositions a soulevé peu de difficultés en Alsace-Lorraine.

Le passif déduit n'atteint pas, en moyenne, dix pour cent de l'actif successoral.

Le produit de l'impôt, loin de diminuer, s'est accru d'à peu près un quart.

Ces heureux résultats sont dus non seulement aux précautions prises par le législateur pour assurer la sincérité des déclarations, mais encore à la double garantie qu'offre, à ce point de vue, l'organisation administrative de l'Alsace-Lorraine.

Le service des Douanes et Contributions indirectes, d'un côté, recueille avec soin et centralise dans une sorte de casier financier tous les renseignements concernant la fortune des habitants

de l'Alsace-Lorraine ; et il parviendrait ainsi, si l'on en croit l'affirmation, à notre avis, très optimiste de M. Doumer (*J. off. doc. Parlem. Chambres*, annexe n° 1553 ; séance du 22 octobre 1895), à connaître parfois mieux que les héritiers ou le notaire de la famille, la position de fortune du défunt.

D'un autre côté, les notaires qui interviennent dans presque toutes les successions, pour les inventorier ou les liquider, ou, tout au moins, pour préparer la déclaration, trop compliquée pour que les contribuables puissent la faire eux-mêmes, sont, en Alsace-Lorraine, des fonctionnaires publics, nommés par l'Empereur, révocables *ad nutum*, et qui s'exposeraient à des peines rigoureuses s'ils se prêtaient à une fraude, ou s'ils ne remplissaient pas exactement les devoirs de leur charge.

Aussi, ne se bornent-ils pas à consigner dans les inventaires les dires des parties ; ils les contrôlent personnellement et s'efforcent, par tous les moyens, d'établir avec exactitude les forces et charges de la succession.

C'est au point que, dans la pratique, l'administration admet, sans autres justifications, lorsqu'il y a inventaire, la déduction de toutes les dettes qui y sont énumérées. De même, lorsqu'ils préparent une déclaration de la succession, les notaires doivent exiger de leurs clients la sincérité

la plus complète : « ils les pressent de questions, « les exhortent à dire la vérité et y arrivent tous « jours » (M. Doumer, rapport précité).

On comprend qu'en présence d'une administration munie de telles armes, prompte à s'en servir, les contribuables et leurs conseils se préoccupent avant tout d'éviter les difficultés et laissent au fisc le soin de résoudre à son gré les cas douteux.

TROISIÈME PARTIE

Commentaire de la loi du 25 février 1901

46. — *Principe. Division du sujet.* — L'article 2 de la loi pose en principe que les droits de mutation par décès de biens meubles et immeubles seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit.

L'impôt n'atteint donc plus la valeur totale des biens transmis, mais ce qu'il en reste, après prélèvement des dettes et charges. La mutation opérée n'est plus seule à considérer : il faut que le nouveau possesseur en retire un bénéfice, un accroissement de richesse, et c'est cet accroissement de richesse qui forme la matière imposable.

Tel est le principe, on ne peut plus équitable, que la loi nouvelle s'est proposé de réaliser. Mais il était indispensable, en même temps, d'éviter le dangereux écueil qui en avait si longtemps empêché l'adoption. A l'aide de dettes fictives, en

exhibant des titres devenus sans objet, ou même fabriqués de toutes pièces, des contribuables peu scrupuleux auraient faussé à leur profit la répartition de l'impôt, qu'on voulait plus égale et plus juste. Le législateur avait donc l'impérieux devoir, en asseyant l'impôt sur l'émolument de chaque successible, d'assurer la détermination aussi exacte, aussi sincère que possible de cet émolument.

C'est à ce point de vue qu'on doit se placer pour interpréter et apprécier son œuvre.

La liquidation de l'impôt nécessite l'évaluation de l'actif brut de l'hérédité, — la fixation des déductions à opérer, — la répartition du reliquat entre les héritiers ou légataires.

C'est la seconde de ces opérations que nous avons entrepris d'exposer. Nous examinerons plus succinctement la première et la troisième qui ne se rattachent qu'indirectement à notre sujet.

CHAPITRE PREMIER

Formation de l'actif imposable

47. — *Généralités.* — Les biens de toute nature dépendant de l'hérédité devraient, logiquement, figurer à l'actif pour leur valeur réelle, à déclarer par les parties sous le contrôle de l'Administration. La loi organique du 22 frimaire an VII, pour laisser l'impôt le moins possible à la merci des évaluations des contribuables, a adopté certains procédés d'estimation qui ne correspondent pas toujours à la valeur véritable et que la loi nouvelle n'a corrigés qu'en partie. Ces procédés diffèrent selon la nature des biens et suivant que la transmission a pour objet la propriété entière, la nue-propriété ou l'usufruit.

§ 1^{er}. — PLEINE PROPRIÉTÉ

48. — *Meubles par nature.* — Leur valeur est déterminée (article 11 de la loi nouvelle) par les estimations des inventaires ou autres actes, et par le prix des ventes publiques passées dans les deux années du décès; à défaut d'actes de cette nature, en prenant pour base 33 % de l'évaluation faite

dans les polices d'assurances en cours au décès, et souscrites par le défunt ou son auteur moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire ; — cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurances concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises ;

Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation indiquées ci-dessus, par la déclaration estimative des parties.

49. — *Meubles par la détermination de la loi.* — La valeur des créances est déterminée par le capital exprimé dans l'acte ; toutefois la créance irrécouvrable peut être exemptée de l'impôt, si les parties déclarent y renoncer, et le dividende seul est taxé en cas de faillite ou de déconfiture du débiteur.

Les valeurs cotées sont évaluées d'après le cours moyen de la bourse, au jour du décès ; les valeurs non cotées, par une déclaration estimative des parties.

La valeur des rentes perpétuelles, ainsi que des rentes viagères sur une ou plusieurs têtes, est déterminée par le capital constitué, et à défaut de capital exprimé, en multipliant la rente perpétuelle par 20, la rente viagère par 10.

50. — *Immeubles.* — La valeur est obtenue en multipliant par 20 pour les immeubles urbains, par 25 pour les immeubles ruraux, le prix des

baux courants, et à défaut de bail, le produit des biens, sans distraction des charges. Toutefois, la loi nouvelle asseoit l'impôt sur la valeur vénale des immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu (article 12).

§ II. — NUE-PROPRIÉTÉ ET USUFRUIT

51. — Sous l'empire de la loi organique, l'usufruit était évalué à la moitié de la pleine propriété. La nue-propiété était taxée comme la propriété entière, lors du démembrement, sur la moitié, en cas de transmission secondaire.

La loi du 25 février 1901 édicte des règles d'évaluation plus équitables. La valeur de la propriété, déterminée sur les bases indiquées plus haut, est répartie entre l'usufruit et la nue-propiété d'après le barème suivant :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propiété
moins de 20 ans révolus	7 dixièmes	3 dixièmes
30 —	6 —	4 —
40 —	5 —	5 —
50 —	4 —	6 —
60 —	3 —	7 —
70 —	2 —	8 —
plus de 70 —	1 —	9 —

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé à 2 dixièmes pour chaque période de 10 ans de sa durée, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

CHAPITRE DEUXIÈME

Dédutions

52. — *Double condition.* — Le paragraphe premier de l'article 3 est ainsi conçu : « pour la
« liquidation et le paiement des droits de muta-
« tion par décès, seront déduites les dettes à la
« charge du défunt dont l'existence au jour du
« décès sera dûment justifiée par des titres sus-
« ceptibles de faire preuve en justice contre le
« défunt. »

Ce texte, par sa généralité, exclut toute distinction tirée de la nature de la dette ou du titre qui l'établit. Que la dette soit civile ou commerciale, hypothécaire ou chirographaire, la déduction est autorisée à la double condition :

Qu'elle existe à la charge personnelle du défunt au jour de son décès ;

Qu'il en soit justifié, à la même époque, par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

§ 1^{er}. — PREMIÈRE CONDITION. — EXISTENCE
DE LA DETTE AU DÉCÈS

53. — *Principe.* — La portée exacte de la première condition se dégage du texte même de la

loi et des débats qui l'ont précédée. Le texte est précis : il n'admet à déduction que la dette réunissant ce double caractère d'être à la charge personnelle du défunt et d'exister au jour de son décès. La loi n'exige pas que la dette soit d'ores et déjà liquide, mais il faut que son existence au décès soit certaine. Le Ministre des Finances et le Rapporteur ont insisté sur ce point devant le Sénat, dans la séance du 22 janvier 1901 (*J. off. débats*, p. 76, col. 1 ; p. 79, col. 3). Citons les principales applications de cette règle.

54. — *Frais postérieurs au décès.* — Les frais funéraires, les frais de scellés, d'inventaire, de liquidation-partage, les droits de mutation par décès, le deuil de la femme, celui des domestiques, etc., n'étaient point dus par le défunt et n'ont pris naissance qu'après son décès. Ce sont des charges dont l'héritier est tenu personnellement, en vertu du quasi-contrat résultant de son acceptation. (Demolombe, xiv, n° 507). Il n'y a pas lieu de les déduire.

Même raison de décider en ce qui concerne les charges résultant des dispositions testamentaires du défunt qui ne constituent point des legs, à défaut de désignation du bénéficiaire, telles que les libéralités au profit de personnes indéterminées, l'obligation d'employer une certaine somme en œuvres de bienfaisance, etc.

55. — *Pension alimentaire due au conjoint survivant.* — Aux termes de l'article 205, C. civ., modifié par l'article 2 de la loi du 9 mars 1891, la succession de l'époux prédécédé doit des aliments à l'époux survivant qui est dans le besoin. La pension alimentaire est prélevée sur l'hérédité ; elle est supportée par tous les héritiers et, en cas d'insuffisance, par tous les légataires particuliers proportionnellement à leur émolument.

Est-elle susceptible d'être déduite de l'actif successoral pour la liquidation du droit de mutation par décès ?

L'affirmative a été enseignée par le motif que la cause de la dette réside dans la personne du défunt, à raison de sa qualité d'époux (Répertoire périodique de Garnier, 1002-65). Cette opinion paraît plus libérale que juridique.

Si les époux se doivent des aliments en vertu des articles 212, 214 C. civ., cette obligation s'éteint par la dissolution du mariage ; l'époux prédécédé ne doit donc rien, de ce chef, au conjoint survivant. L'obligation alimentaire créée par l'article 2 de la loi de 1891, entièrement distincte de la première, incombe à la succession de l'époux prédécédé et, par conséquent, ne s'ouvre qu'à son décès. Elle est si peu à la charge personnelle du défunt qu'elle se calcule uniquement sur l'émolument des héritiers et légataires,

prélèvement fait de toutes les dettes héréditaires. Nous en concluons qu'elle n'est pas déductible.

56. — *Absence.* — Les héritiers présomptifs de l'absent qui ont été envoyés ou se sont mis en possession de ses biens, doivent, dans les six mois, souscrire une déclaration et acquitter les droits de mutation par décès pour tous les biens formant le patrimoine de l'absent au jour du jugement d'envoi en possession provisoire ou de la prise en possession sans jugement, d'après le tarif en vigueur à la même date (articles 12 et 24. Loi du 22 frimaire an VII ; cass. 8 décembre 1856, inst. 2096-5).

La mise en possession est donc assimilée au décès et produit les mêmes effets au point de vue de l'exigibilité, de la liquidation et du délai de paiement de l'impôt. Il en résulte qu'elle tombe sous l'empire de la loi nouvelle et que les dettes à la charge de l'absent, au jour où elle se produit, doivent être admises à déduction.

57. — *Dettes affectées d'une condition suspensive.* — La dette soumise à une condition suspensive devra être écartée aussi, car elle n'existe pas encore et il est possible qu'elle n'existe jamais. M. Cordelet, sénateur, s'en est expliqué nettement dans son rapport du 9 juillet 1896 (p. 51) ; « on a voulu, disait-il par ces mots : au jour de l'ouverture de la succession, exclure les dettes

« éventuelles, c'est-à-dire subordonnées à une
« condition non encore réalisée au moment du
« décès. »

Les droits éventuels ou litigieux militant au profit du défunt ne figurent pas à l'actif imposable tant qu'ils ne sont pas devenus actuels et certains ; les dettes éventuelles, par une juste réciprocité, ne pouvaient figurer parmi les déductions.

Si la condition qui tenait l'obligation en suspens à l'époque du décès s'accomplit avant la déclaration de la succession, la déduction sera admise moyennant les justifications prescrites. La condition accomplie, en effet, rétroagit au jour où l'obligation a été contractée (C. civ., article 1179), de telle sorte que la dette est réputée existante au décès.

Mais la condition réalisée postérieurement à la déclaration de la succession n'autoriserait pas la répétition des droits payés en trop. La perception a été régulièrement établie d'après la déclaration, sans faire état d'une dette qui n'était pas déductible à ce moment, puisqu'elle n'existait pas encore. Or, l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII dispose que tout droit d'enregistrement régulièrement perçu ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs.

L'article 5 de la loi du 25 février 1901 a dérogé à cette règle, il est vrai, en admettant les inté-

ressés à réclamer, dans les deux ans de la déclaration, la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieurs à la déclaration. Mais cette faculté, de droit étroit comme toute exception, ne saurait être étendue par analogie en dehors des cas prévus par la loi (Voir *infra*, n° 65).

58. — *Dettes soumises à une condition résolutoire.* — L'obligation affectée d'une condition résolutoire produit, tant que la condition n'est pas réalisée, les mêmes effets que si elle était pure et simple. Elle devra donc être admise à déduction.

Mais la déduction sera refusée, si la condition se réalise avant la déclaration de la succession; car, alors, en vertu de l'article 1179, C. civ., la dette sera réputée inexistante.

En outre, si la condition se réalise après la déclaration, la perception opérée sera sujette à révision. Par l'extinction de l'obligation, en effet, la part nette recueillie par l'héritier, et sur laquelle l'impôt doit être assis (article 2), se trouve accrue d'autant; et si l'action en répétition fondée sur un événement ultérieur est refusée, en général, aux contribuables, aucune disposition de la loi fiscale ne l'interdit au Trésor public. Observons que

l'accroissement ainsi survenu dans la matière imposable n'est point assujetti aux règles qui gouvernent les biens rentrés dans l'hérédité. Lorsque des biens qui étaient sortis du patrimoine du défunt font retour à sa succession, en cas d'annulation, par exemple, d'un acte de donation ou de vente, les héritiers sont tenus, dans les six mois de l'événement, de souscrire une déclaration complémentaire et d'acquitter les droits de mutation par décès, à peine d'un demi-droit en sus, en vertu des articles 27 et 39 de la loi organique qui soumettent à la déclaration tous les biens transmis par décès. Il n'existe pas de disposition analogue concernant le passif : les héritiers ne sont tenus à aucune déclaration de ce chef et rien ne les oblige de signaler au fisc les modifications survenues depuis leur déclaration dans la composition du passif. Si donc une dette admise à déduction est réputée ultérieurement, par l'accomplissement de la condition résolutoire qui l'affectait, n'avoir jamais existé, il ne pourra être répété que le droit supplémentaire, sans pénalité. Ce droit fondé sur un événement postérieur à la perception constituera, d'ailleurs, selon nous, un droit principal prescriptible par 30 ans (Traité alphabétique, Prescription, 138). La perception, telle qu'elle a été établie au moment de la déclaration, était exacte et régulière : il ne saurait donc être question d'appliquer ici la pres-

cription biennale de l'article 61 de la loi de frimaire, qui couvre uniquement les erreurs de perception (Contra R. P., 1002-67).

59. — *Ouverture de crédit.* — Tant qu'il n'use pas du crédit qui lui a été ouvert, l'obligation du crédité de rembourser les avances qui lui seront faites, n'est pas une obligation sous condition suspensive, mais une obligation future (Lyon-Caen et Renault. Droit com., t. iv, p. 722). L'ouverture de crédit ne se change en prêt et le crédité ne devient débiteur que par le fait et dans la mesure de la réalisation des avances.

Il s'en suit que le crédit ouvert ne sera admis à déduction qu'à concurrence et sur justification du montant des avances faites au crédité au jour du décès.

60. — *Cautionnement.* — Le cautionnement, même solidaire, n'est qu'une obligation accessoire à une autre qui forme seule l'objet direct de l'engagement : la caution n'est tenue au paiement de la dette qu'éventuellement, à défaut du débiteur principal.

Les sommes garanties ne seraient déductibles de la succession du garant que dans le cas où son obligation serait devenue pure et simple, avant la déclaration de succession, par suite de l'insolvabilité dûment établie du débiteur principal.

61. — *Dettes litigieuses.* — Les droits litigieux sont ceux dont l'existence même est contestée. La décision du Tribunal doit, comme l'enseigne M. Demante, être assimilée « à l'avènement de la « condition. Jusque là ces droits n'ont pas de « consistance actuelle, puisque leur existence est « en question. » (T. II, n° 183).

Il faut appliquer, dès lors, les règles exposées plus haut. La dette litigieuse sera admise à déduction, si l'existence en a été judiciairement reconnue à la charge du défunt avant la déclaration de la succession. Sinon, la déduction sera refusée et la perception établie ne sera pas sujette à restitution, en cas de reconnaissance judiciaire ultérieure.

62. — *Dettes non liquides.* — Une dette peut être certaine dans son existence, mais indéterminée dans sa quotité. Tel est le cas du tuteur envers son pupille, du mari envers sa femme, d'un débiteur condamné à des dommages-intérêts par état.

La déduction est de droit, lorsque la dette est devenue liquide avant la déclaration de la succession. « Si, dans les six mois, disait M. Cordelet, « sénateur (Séance du 22 janvier 1901, p. 76, col. « 2), il y a un compte de tutelle ou de liquidation « de reprises, ou un jugement déterminant le « chiffre des dommages-intérêts, on se présentera

« à l'Administration avec une dette non seulement certaine, mais liquide au jour de la déclaration, et cela suffira. »

Quid, si le quantum de la dette n'est déterminé qu'après la déclaration de la succession ?

Il est certain que les héritiers ne seraient pas recevables à fournir une évaluation, même provisoire. La loi, en effet, n'admet à déduction que les dettes dûment justifiées par la représentation d'un titre probant, et, si le receveur l'exige, par l'attestation du créancier. En aucun cas, elle n'autorise les héritiers à suppléer à ces justifications par une déclaration estimative qui mettrait l'impôt à leur merci ; car il serait facile de paralyser le contrôle de l'Administration, soit en ne soumettant pas le compte ou la liquidation à l'enregistrement, soit en attendant, pour le faire, l'accomplissement de la prescription.

Les droits seront donc calculés sans faire état de la dette ; et comme ils auront été régulièrement perçus, ils ne seront pas sujets à restitution, le jour où la dette sera devenue liquide.

Cette solution est contestée (T. A. Supp. succession, 160 ; R. P., 1062-74 ; Besson, 126), mais elle nous paraît imposée par l'article 60 de la loi de frimaire. En écartant la déduction d'une somme dont il ne lui est pas justifié, le receveur se conforme à la loi ; sa perception est donc régulière, et, par voie de conséquence, elle ne sau-

rait donner lieu à restitution, quels que soient les événements ultérieurs.

§ II. — DEUXIÈME CONDITION. — TITRES SUSCEPTIBLES DE FAIRE PREUVE EN JUSTICE CONTRE LE DÉFUNT

63. — *Définition.* — Il ne suffit pas que la dette existe au jour de l'ouverture de la succession ; il faut, en outre, qu'elle ait son fondement dans un titre de nature à faire preuve en justice contre le défunt. Le mot « titre » doit être entendu dans son acception la plus large, ainsi que le démontrent les explications échangées au cours des débats parlementaires et les applications que la loi elle-même en a faites. C'est, disait M. Mesureur (R. P., 9947, p. 3) « toute pièce qui pourra, vis-à-vis du juge, faire preuve de la créance invoquée. » Le rapport de M. Monestier au Sénat n'est pas moins explicite : « le mot titre est employé ici dans la large acception de pièce écrite et vise notamment les actes authentiques, sous signature privée, livres de commerce, billets à ordre, lettres de change, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances en cas de faillite ou de liquidation judiciaire..., susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. »

64. — *Dettes verbales. Commencement de preuve par écrit.* — Par cela même qu'elle exige un titre,

la loi interdit la déduction des dettes verbales, ainsi que des dettes pour lesquelles il n'existe qu'un commencement de preuve par écrit.

La démonstration de la dette verbale, même lorsqu'elle est commencée par écrit, doit être faite ou complétée par la preuve testimoniale, les présomptions ou le serment supplétif. Elle serait incompatible avec l'économie de notre législation fiscale qui ne permet pas, en général, de recourir à la preuve testimoniale ni au serment. Elle eût été, en outre, la source de nombreuses difficultés, comme le prouve l'étude des législations étrangères. Enfin, le passif de l'espèce est d'ordinaire peu important et se compose le plus souvent de menues dépenses courantes, frais de dernière maladie, salaires des gens de service, etc., qui se retrouvent dans presque toutes les successions. On pouvait donc en refuser la déduction sans fausser la répartition équitable de l'impôt, ou du moins sans la fausser autant que l'eût fait la fraude, si le principe de la déduction avait prévalu.

65. — *Titres civils. — 1^o Actes authentiques.* — Au premier rang des titres susceptibles de faire preuve en justice se placent les actes authentiques, tels que les actes notariés, administratifs, judiciaires, extra-judiciaires. La loi attache même à certains actes judiciaires des effets par-

ticuliers et exceptionnels. D'une part, par dérogation à l'article 3, la déduction est de droit, même en l'absence d'un titre susceptible de faire preuve en justice, pour toute dette établie par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire. D'autre part, et par une autre dérogation à l'article 60 de la loi de frimaire, lorsque les opérations ou règlements n'interviennent qu'après la déclaration de la succession, la déduction peut encore être demandée, et la perception, quoique régulièrement faite, est sujette à restitution, tant que la prescription n'est pas accomplie.

Cette double dérogation s'explique d'elle-même; l'admission au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, comme au règlement définitif de la distribution par contribution judiciaire, offre des garanties complètes de sincérité; toute autre justification, dès lors, serait superflue. D'un autre côté, la succession qui donne lieu à des opérations de faillite, de liquidation judiciaire, de distribution par contribution, est nécessairement très obérée, et l'on comprend que le législateur ait fait fléchir en sa faveur la règle rigoureuse posée par l'article 60 de la loi de frimaire.

66. — 2^o *Actes sous signature privée.* — La déduction peut également être justifiée par un titre sous signature privée. La loi n'exige pas qu'il

ait acquis date certaine avant l'ouverture de la succession, ni que la signature du défunt ait été reconnue ou vérifiée en justice. Il appartient au receveur d'apprécier la sincérité ou la valeur probante de l'acte qui lui est représenté, comme aussi d'exiger l'attestation du créancier, suivant la faculté que la loi lui accorde et dont il fera nécessairement un usage plus fréquent à l'égard des titres dépourvus des garanties de la forme authentique (Inst. 3058, p. 18).

La seule condition formulée par l'article 3 de la loi, c'est que le titre soit de nature à faire preuve en justice contre le défunt. On devra donc écarter :

a. Les billets ou promesses qui ne satisferaient pas aux prescriptions de l'article 1326, C. civ.

L'acte soumis à ces prescriptions ne constitue, si elles n'ont pas été observées, qu'un commencement de preuve par écrit (Aubry et Rau, VIII, § 756, p. 244 ; V. Suprà, n° 46). Aussi la jurisprudence belge refuse-t-elle la déduction en pareil cas. (Verviers, 21 février 1849, Charleroi, 8 juin 1850, *Journal b.* n°s 4325 et 4784 ; — Maton, *Principe de droit fiscal*, I, n° 373-1).

b. Les actes synallagmatiques qui ne portent pas la mention du nombre des originaux qui en ont été faits (article 1326, C. civ.)

Cette mention, en effet, est requise à peine de nullité (Aubry et Rau, VIII, § 756, n° 231 ; — Pla-

niol, traité de droit civil, II, n° 1203). Or, un acte dont la nullité peut être opposée par le débiteur au créancier, et qui ne saurait motiver une condamnation par sa seule force et sans le secours d'une autre preuve, ne remplit point la condition imposée par l'article 3.

67. — 3° *Lettres Missives*. — Suivant M. Planiol (op. cit. n° 114), « la lettre missive dont
« l'écriture est reconnue, fait pleine foi contre
« celui qui l'a signée de tout ce qui s'y trouve
« avoué à son désavantage. Seulement, le con-
« tenu de la lettre peut laisser dans l'incertitude
« ou passer sous silence une partie des faits ou
« des conventions en discussion, de façon que la
« lettre ne suffise pas à en prouver l'existence
« d'une manière complète : elle ne servira alors
« que comme commencement de preuve par
« écrit. Mais il ne faut pas confondre ces deux
« points de vue : le degré de créance dû à la let-
« tre, la quantité de renseignements qu'elle con-
« tient. La lettre peut se réduire au rôle de sim-
« ple commencement de preuve par écrit, bien
« que faisant pleine foi des choses qui y sont
« annoncées par son signataire. »

MM. Aubry et Rau enseignent de leur côté (VIII, § 760 *ter*, p. 293), à propos du degré de confiance dû aux lettres missives, que l'appréciation en est abandonnée à la conscience et aux lumières

du juge qui peut, soit les considérer comme preuve complète, soit n'y voir qu'un commencement de preuve par écrit, soit les rejeter comme dénuées de toute force probante.

Coucluons que la lettre missive peut fournir la preuve juridique d'une obligation à la charge du défunt. Le receveur aura donc à en apprécier la force probante et à reconnaître si les engagements qu'elle renferme sont de nature à faire preuve en justice contre le défunt, conformément à l'article 3 de la loi.

68. — 4^e *Registres*. — Les registres et papiers domestiques ne peuvent servir, en général, que de commencement de preuve par écrit. Ils ne feraient preuve complète contre le défunt que s'ils contenaient la déclaration ou reconnaissance d'une dette au profit d'un tiers, avec mention expresse que l'énonciation a été faite pour suppléer au défaut de titre en faveur du créancier (article 1331, C. civil). La dette reconnue dans ces termes par le défunt pourrait seule être admise à déduction.

Les livres de commerce ne font foi qu'entre les commerçants (article 12, C. Com). La preuve de la dette d'un non-commerçant ne saurait donc résulter du livre de commerce du créancier. Le projet de loi voté par le Sénat, le 2 mars 1900, dérogeait à cette règle, mais la disposition votée

par la commission (Rapp. de M. Dauphin, du 12 juillet 1898, *J. off.*, Doc. parlem., Sénat, p. 526, col. 3) a été rejetée, et elle devait l'être dès lors que le livre du créancier n'est pas de nature, dans cette hypothèse, à faire preuve en justice contre le défunt.

69. — *Titres Commerciaux.* — 1^o *Actes authentiques et sous signature privée.* — Les dettes commerciales établies par des actes authentiques ou sous signature privée sont déductibles dans les mêmes conditions que les dettes civiles. La seule remarque à retenir, c'est qu'en matière de commerce, l'inobservation des prescriptions de l'article 1325, C. civ., dans les actes synallagmatiques, n'est pas une cause de nullité (Lyon-Caen et Renault, t. de Droit Com., III, n^o 56) et que les obligations unilatérales ne sont point soumises aux conditions de forme déterminées par l'article 1326, C. civ. La circonstance que l'acte synallagmatique n'indique pas le nombre d'originaux qui en ont été faits ou que le billet n'a pas été revêtu d'un bon ou approuvé par le débiteur, ne serait donc pas suffisante par elle-même pour faire écarter une dette commerciale.

70. — 2^o *Mémoires et Factures.* — Un mémoire, une facture, la note d'un médecin ou d'un pharmacien ne peuvent avoir de force probante à l'égard du débiteur qu'autant qu'il les a acceptés.

Mais l'acceptation du défunt est de nature à faire preuve contre lui, et, par conséquent, à justifier la déduction, sauf bien entendu l'application de l'article 7, dans le cas où l'échéance de la dette serait antérieure de plus de trois mois à l'ouverture de la succession (Voir *infra*, n° 768).

71. — 3^o *Effets de Commerce*. — Même observation en ce qui concerne les traites, lettres de change ou mandats tirés sur le défunt.

Mais le billet à ordre constitue, de même que le billet simple, un titre complet en lui-même. D'après le rapport de M. Mesureur (*J. off.*, doc. parlem., Chambre, 1900, p. 1743, col. 1), la copie du protêt justifierait également la déduction de l'effet protesté. Mais cette affirmation paraît beaucoup trop absolue. Si le paiement a été refusé par ce que le défunt ou ses héritiers ne se considèrent pas comme débiteurs, la déduction est manifestement inadmissible. De même, si l'effet protesté n'a pas été souscrit ni accepté par le défunt, la dette, même reconnue ou payée par les héritiers, devra encore être écartée comme n'étant pas établie, au jour du décès, par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

72. — 4^o *Livres de commerce*. — Aux termes de l'article 1330, C. civ., les livres des marchands font preuve contre eux ; mais celui qui en veut

tirer avantage ne peut les diviser en ce qu'ils ont de contraire à sa prétention.

Les livres de commerce tenus par le défunt sont donc des titres susceptibles de faire preuve en justice contre lui, et le passif qu'ils accusent doit dès lors être admis à déduction, pourvu que la mention qui en est faite ne soit pas contredite par des énonciations contraires.

Il en est ainsi, que la dette soit commerciale ou civile, et alors même que les livres seraient irrégulièrement tenus. En disposant, en effet, que le livre du commerçant fait preuve contre lui, l'article 1330 n'a fait aucune distinction ni réserve (Conf. Lyon-Caen et Renault, op. cit., III, n° 68).

Les livres du créancier pourront même être invoqués par les héritiers, dans les cas où ces livres peuvent faire titre contre le défunt, conformément à l'article 12 du Code de commerce, c'est-à-dire à la triple condition :

Qu'ils soient régulièrement tenus ;

Que le créancier et le défunt soient commerçants ;

Et qu'il s'agisse d'un acte de commerce.

73. — *Dettes dont le défunt est tenu avec d'autres.* — RÈGLE. Lorsque le défunt n'est pas seul tenu de la dette, la déduction ne s'applique en principe qu'à la somme pour laquelle il doit contribuer au paiement.

La règle ne souffre pas de difficulté dans l'hypothèse d'une obligation conjointe, sans stipulation de solidarité entre les co-obligés ; la dette, en effet, dans ce cas, et à moins qu'il ne s'agisse d'une chose indivisible, se divise en autant de portions viriles qu'il y a de débiteurs (Aubry et Rau, iv, § 298, p. 13).

S'il s'agit d'une obligation solidaire ou indivisible, le défunt est tenu pour le tout envers le créancier ; mais il ne s'en suit pas qu'on doive admettre à déduction la totalité de la dette, ce qui conduirait, en cas de décès de deux ou plusieurs co-débiteurs solidaires, ainsi que l'a fait remarquer M. Cordelet dans son rapport au Sénat (*J. off.*, doc. parlam., Sénat, 1896, p. 290, col. 3) à déduire de l'ensemble de leurs successions une somme supérieure au montant de la dette. En réalité, la dette à la charge du défunt n'est actuelle et certaine que jusqu'à concurrence de sa part virile, et cette part seule doit être déduite comme représentant, jusqu'à preuve contraire, celle pour laquelle il doit contribuer au paiement (articles 1213 et 1214, C. civ.).

Mais, en ce qui concerne la part incombant à ses co-débiteurs, l'obligation du défunt demeure éventuelle et subordonnée à la condition que seul il sera mis en demeure et qu'il paiera seul la totalité de la dette. C'est donc le lieu d'appliquer ce que nous avons dit de la dette conditionnelle

(V. Suprà, n^{os} 57 et suiv.). Si la condition n'est pas réalisée avant la déclaration de succession, la part virile du défunt sera seule déductible.

Si, au contraire, les héritiers ont acquitté, avant la déclaration, une somme supérieure à cette part, l'excédent aussi sera admis à déduction. Mais, en même temps, les héritiers auront contre leur co-débiteur, pour cet excédent, un droit de recours, une créance qui devra figurer à l'actif de l'hérédité, à moins que l'Administration ne les admette à y renoncer pour cause d'insolvabilité du co-débiteur.

Enfin, si le paiement d'une somme supérieure à la part du défunt est effectué postérieurement à la déclaration, l'actif net imposable n'en sera point modifié, puisque le passif, par l'effet du paiement, et l'actif brut, par l'effet du recours, se trouvent augmentés d'une somme égale. La déclaration ne sera susceptible de redressement, ni au profit du trésor, ni au profit des parties, celles-ci, au surplus, n'étant pas recevables à demander la restitution de droits régulièrement perçus.

74. — *Dettes de communauté.* — Les dettes contractées par l'un des époux personnellement, quel que soit le régime matrimonial adopté, restent pour la totalité à la charge de la succession. La déduction des dettes de cette nature n'offre pas de difficulté particulière.

Les dettes de la communauté conjugale sont pour moitié à la charge de chaque époux (article 1482, C. civ.). Cependant, la femme n'en est tenue, soit à l'égard du mari, soit à l'égard des créanciers, que jusqu'à concurrence de son émolument, pourvu qu'il y ait eu bon et fidèle inventaire. Dans ce cas, par conséquent, les dettes communes seront déduites :

1^o De la succession de la femme, à concurrence de son émolument seulement ;

2^o De la succession du mari pour tout le surplus.

Enfin, si la femme renonce à la communauté, les dettes communes tombent à la charge du mari et ne peuvent être déduites que de sa succession.

§ III. — EXCEPTIONS ET RESTRICTIONS A LA DÉDUCTION DU PASSIF

75. — *Généralités.* — Pour déjouer les fraudes que faisait redouter l'adoption du principe de la déduction des dettes, le législateur a dû refuser la déduction ou la subordonner à des justifications particulières dans un certain nombre de cas où la réalité de la dette lui a paru suspecte ou trop difficile à vérifier.

L'article 7 énumère 6 catégories de dettes dans ces conditions.

76. — *Dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession.*

Ces dettes sont présumées avoir été remboursées. Les héritiers n'en peuvent obtenir la déduction qu'en produisant une attestation du créancier certifiant que le défunt ne s'était pas libéré.

77. — *Dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes réputées interposées dans les termes des articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.*

La loi considère ces dettes comme fictives et les rejette pour ne pas donner trop de facilité à la fraude (Exposé des motifs du projet Burdeau, *J. off.*, doc. parlem. Chambre, p. 127, col. 2 ; — conf. rapport de M. Dauphin, *J. off.*, doc. parlem. Sénat, p. 527, col. 2).

Toutefois, si la dette résulte d'un acte authentique, ou encore d'un acte sous signature privée ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, la déduction pourra être obtenue en prouvant, par les moyens compatibles avec la procédure spéciale en matière d'enregistrement, la sincérité de la dette et son existence au jour du décès.

Le mot héritier, d'ailleurs, doit être entendu ici *lato sensu*, il s'applique à tous ceux qui sont appelés à la succession à un titre quelconque.

L'article 7-2° lui-même en précise la signification dans son dernier alinéa, en autorisant « les héritiers, donataires et légataires » à faire la preuve à laquelle la déduction est subordonnée.

On a soutenu que si la dette n'a pas été consentie au profit de tous les héritiers, la déduction ne doit être refusée qu'en ce qui concerne la part du créancier. Cette opinion ne paraît conforme ni au texte, ni à l'esprit de la loi. Le texte exclut en termes généraux « les dettes » consenties au profit des héritiers et non point seulement la portion virile du créancier. D'un autre côté, le législateur a voulu prévenir des combinaisons frauduleuses facilitées par les liens de parenté et d'affection. Rien n'eût été plus aisé, par exemple, que de déguiser une libéralité sous la forme d'une reconnaissance de dette qui eût soustrait à l'impôt une portion équivalente de l'actif successoral. On ne pouvait évidemment déjouer cette fraude qu'en écartant totalement la dette à défaut de preuve légale de sa sincérité.

Mais la présomption légale de simulation n'atteint que les dettes « consenties » par le défunt au profit de ses héritiers, directement ou par personnes interposées, et, comme toutes les présomptions de cette nature, elle doit être interprétée *stricto sensu*. Elle ne s'appliquerait donc ni à la créance qui ne résulte pas d'un contrat, ni à celle que l'héritier a acquise, soit par succession,

soit par voie de cession ou de subrogation sans l'intervention du débiteur.

78. — *Dettes reconnues par testament.* — Les mêmes préoccupations ont déterminé le législateur à écarter les dettes reconnues par testament. Nous avons vu que la loi belge considère ces dettes comme des legs passibles du droit de mutation par décès (V. *suprà*, n° 32). La loi française, moins rigoureuse, se contente de les tenir pour suspectes et de les écarter comme insuffisamment justifiées.

Encore seront-elles déductibles, si elles sont établies, en dehors du testament, par un titre de nature à faire preuve en justice contre le défunt dans le sens de l'article 3.

79. — *Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée.* — La loi établit pour les dettes de cette catégorie les dispositions suivantes :

1° La dette échue et garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois ne saurait être distraite. La réunion de ces deux circonstances constitue une présomption de remboursement contre laquelle aucune preuve contraire n'est admise ;

2° La dette non échue dont l'inscription est périmée depuis plus de trois mois, — la dette échue dont l'inscription est périmée depuis moins

de trois mois, peuvent être déduites moyennant les justifications ordinaires et, en particulier, sur l'attestation du créancier ;

3° Si l'inscription n'est pas périmée et si le chiffre en a été réduit, la déduction ne peut être admise que pour l'excédent. Il résulte de cette dernière disposition que la réduction de l'inscription formera, jusqu'à due concurrence, une présomption de remboursement absolue, *juris et de jure*.

Il ne faudrait pas en conclure que la radiation entière de l'inscription impliquera remboursement total, en vertu d'une présomption de même nature formant un obstacle absolu à la déduction de la dette. La loi ne l'a pas dit et il n'est pas permis d'étendre une présomption légale par analogie d'un cas à un autre. La radiation de l'inscription sera de nature, sans doute, à faire présumer l'extinction de la dette, mais il s'agit d'une présomption simple qui céderait à la preuve contraire.

80. — *Dettes contractées ou hypothéquées à l'étranger, ou grevant des successions d'étrangers.*

— 1° La déduction n'est accordée aux dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, qu'autant qu'ils ont été rendus exécutoires en France. Ce n'est qu'à cette condition, en effet, que l'Administration peut s'assurer de

l'existence et de la réalité de la dette (Exposé des motifs du projet Burdeau, doc. parlem. Chambre, 1894, p. 127, col. 3). Mais cette condition ne s'applique qu'aux actes reçus par des officiers publics étrangers ou aux jugements rendus par des tribunaux étrangers.

En ce qui concerne les titres sous signature privée souscrits par des français, il n'y a pas lieu de distinguer s'ils ont été passés en France ou à l'étranger (Rapport de M. Cordelet, *J. off.*, doc. parlem. Sénat, 1896, p. 291, col. 3).

2^o La déduction est refusée absolument aux dettes hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger. M. Monestier a fait observer dans son rapport (*J. off.*, doc. parlem. Chambre, p. 977, col. 3) que ces immeubles n'étant pas assujettis en France à l'impôt de mutation par décès, « il n'y a pas lieu de retrancher « les créances en formant la contre-partie. »

Il est rationnel, en effet, d'imputer la dette sur la valeur du gage qui y est affecté ; en cas d'application de cette règle en pays étranger, la déduction sur l'actif français aurait fait double emploi.

Mais le texte n'écarte que les dettes hypothéquées « exclusivement » sur des immeubles étrangers. Par conséquent, la dette hypothéquée à la fois sur des immeubles étrangers et sur des immeubles français sera déductible en totalité,

quelle que soit l'importance relative des biens étrangers.

L'Administration suit les mêmes règles à l'égard des dettes hypothéquées sur des biens situés dans les colonies françaises (Int. 3.058, p. 9).

3° Les dettes qui grèvent la succession d'un étranger ne sont déductibles qu'à la double condition qu'elles aient été contractées en France et envers des français ou des sociétés étrangères ayant une succursale en France.

Le texte ne faisant aucune distinction, cette double condition doit être exigée, même dans le cas où l'étranger avait son domicile en France, avec ou sans autorisation.

81. — *Dettes prescrites.* — Le dernier paragraphe de l'article 7 prohibe la déduction des dettes, en capital et intérêts, pour lesquelles le délai de la prescription se trouve accompli au jour du décès, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

En droit civil, la prescription n'opère pas *de plano* et doit être invoquée. Mais l'intention manifestée au fisc de ne pas s'en prévaloir, n'eût pas empêché le débiteur de l'opposer valablement au créancier : la loi fiscale ne pouvait donc en tenir compte.

§ IV. — DÉDUCTIONS AUTORISÉES SOUS L'EMPIRE
DE LA LOI ANCIENNE

82. — Nous avons vu (Suprà, n^{os} 14 et suiv.) qu'en dépit de la règle de non distraction des charges, proclamée par la loi du 22 frimaire an VII, la Jurisprudence avait autorisé, antérieurement à la loi nouvelle, un certain nombre de déductions.

Sur ce point, la loi nouvelle n'a rien innové. On devra donc déduire, comme par le passé, d'après les mêmes règles et moyennant les mêmes justifications :

1^o De la succession du testateur, les legs de sommes ou de rentes n'existant pas en nature ;

2^o De la succession du donateur, les sommes données entre-vifs et non payées ;

3^o De la succession de l'héritier ou du légataire universel, les sommes ou rentes données ou léguées par son auteur à des tiers et non payées ;

4^o De la succession de l'usufruitier, les sommes ou valeurs, même non retrouvées en nature, dont il avait l'usufruit ;

5^o De la succession du tuteur, du dépositaire ou du mandataire :

a. La totalité des valeurs détenues en cette qualité et retrouvées en nature ;

b. Les valeurs non retrouvées en nature, mais jusqu'à concurrence seulement du numéraire et des titres au porteur existant dans la succession ;

6° Du numéraire et des titres au porteur dépendant de la succession du mari, la créance due à la femme pour ses reprises sous les régimes exclusifs de communauté, ou bien en cas de répudiation ou d'insuffisance de la communauté.

Toutes ces déductions sont maintenues purement et simplement. Il est à peine besoin de faire observer que, dans les deux derniers cas, la dette sera même déduite en totalité et non point seulement jusqu'à concurrence de l'argent ou des valeurs assimilables laissés par le débiteur, pourvu qu'il en soit justifié de la manière prescrite par la loi nouvelle.

§ V. — JUSTIFICATIONS

83. — *Demande de déduction.* — Les dettes dont la déduction est demandée sont détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui est déposé au bureau lors de la déclaration de succession et certifié par le déposant (article 4).

A l'appui de leur demande en déduction, les parties ont à fournir des justifications qui varient suivant la nature du titre invoqué.

84. — *Titres authentiques.* — Si on invoque un titre authentique, il suffit d'indiquer soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement et la juridiction dont il émane, soit la date du jugement déclaratif de faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution.

Il appartiendra à l'Administration de prendre connaissance des minutes, en exerçant son droit de communication dans les dépôts publics. L'inventaire détaillé prescrit par l'article 4 devra contenir toutes les indications permettant de reconnaître que la dette est déductible et ne rentre pas dans une des exceptions prévues par l'article 7. Mais, en dehors de l'attestation du créancier qui peut toujours être requise, les parties n'ont à rapporter aucune justification à l'appui des indications qu'elles sont tenues de fournir.

Il importe cependant de vérifier l'exactitude de ces indications. Aussi l'Administration prescrit-elle : 1° aux receveurs, de les rapprocher des documents du bureau, et de demander à leurs collègues tous renseignements utiles au sujet des actes passés et des jugements rendus en dehors de la circonscription du bureau ; 2° aux agents de contrôle, de compléter ces recherches, de prendre,

au vu des états du passif, des notes qu'ils utiliseront au fur et à mesure de leurs opérations dans les divers bureaux, et de créer pour leurs collègues des bulletins de contrôle au sujet des articles qu'ils ne pourraient personnellement vérifier (Inst. 3048, p. 46).

85. — *Autres titres.* — Lorsque le titre invoqué n'est pas établi en la forme authentique, les parties devront représenter l'original ou une copie collationnée, le créancier ne pouvant, à peine de dommages-intérêts, se refuser à communiquer le titre lui-même sous récépissé, ou à en laisser prendre, sans déplacement, une copie collationnée par un notaire ou le greffier de la Justice de Paix.

Cette copie est dispensée du timbre et de l'enregistrement, pourvu qu'elle porte mention de sa destination et qu'il n'en soit pas fait usage en justice, ou par acte public, ou devant une autorité constituée.

La production du titre ne le rend point passible du timbre et de l'enregistrement, mais si le titre se trouve en contravention aux lois sur le timbre et l'enregistrement, le receveur est fondé à réclamer les droits et amendes exigibles (Chambre, séance du 16 novembre 1895, *J. off.*, débats parlem., p. 2372, col. 3 ; — rapport de M. Cordelet, *J. off.*, doc. parlem. Sénat, 1896, p. 290).

Titres et copies doivent être rendus, séance

tenante, aux déclarants, et aucun agent de l'Administration ne serait fondé à en exiger de nouveau la communication.

Il en résulte que les intérêts du trésor sont abandonnés à la vigilance, au discernement, à l'intégrité du receveur. S'il refuse la déduction, les parties conservent pendant deux ans la faculté de la réclamer par la voie administrative ou par la voie judiciaire. S'il l'admet, l'Administration sera impuissante à en contrôler le bien fondé, puisqu'elle ne verra point les titres justificatifs.

86. — *Livres de commerce.* — S'ils se prévalent des énonciations des livres de commerce du défunt, les héritiers ou légataires auront à produire ces livres depuis la date de la plus ancienne mention de dette invoquée par eux jusqu'au jour du décès ; car les énonciations des livres ne peuvent être divisées.

L'Administration, d'ailleurs, exerce sur les livres de commerce du défunt un droit particulier de communication et de contrôle, toutes les fois que la déduction a pour objet une dette commerciale, cette dette fût-elle justifiée autrement que par les livres de commerce.

D'une part, si le receveur le requiert lors de la déclaration, les livres sont déposés à son bureau pendant cinq jours. Ils seront, en outre, communiqués une fois, sans déplacement, aux agents du

service du contrôle, sur leur demande, dans les deux années qui suivront la déclaration, à peine d'une amende égale aux droits non perçus par suite de la déduction du passif commercial.

D'autre part, l'Administration est autorisée à puiser dans les livres ou titres produits les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif successoral, et, en cas d'instance, la production de ces documents ne pourra être refusée.

Ces règles ne sont point applicables aux livres de commerce du créancier, dont l'Administration ne serait pas fondée à réquérir la communication. Mais l'héritier ou le légataire sera tenu de produire ces livres, s'il les invoque pour justifier la déduction demandée. Il ne suffirait pas, dans cette hypothèse, de produire des extraits collationnés, car ces extraits ne fourniraient pas la preuve que le livre est régulièrement tenu, condition essentielle pour que ses énonciations fassent titre contre le défunt (Voir *suprà*, n° 72).

87. — *Attestation du créancier.* — Aux termes de l'article 6, « l'agent de l'Administration aura, « dans tous les cas, la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier « certifiant l'existence de la dette à l'époque de « l'ouverture de la succession. Cette attestation, « qui sera sur papier non timbré, ne pourra être re-

« fusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes
« les fois qu'elle sera légitimement réclamée. Le
« créancier qui attestera l'existence d'une dette
« déclarera, par une mention expresse, connaître
« les dispositions de l'article 9, relatives aux
« peines en cas de fausse attestation. »

Le texte est formel : l'attestation du créancier peut être exigée « dans tous les cas. »

Mais le certificat produit n'entraîne obligatoirement la déduction qu'autant qu'il s'agit d'une dette établie dans la forme authentique et non échue. Dans tous les autres cas, le receveur reste libre de refuser la déduction, malgré l'attestation du créancier, sauf aux parties à se pourvoir en restitution dans les deux ans de la déclaration (article 5).

Par contre, si le receveur a accepté la déduction sans user de la faculté d'exiger l'attestation du créancier, cette faculté ne peut être exercée ultérieurement, quels que soient les motifs de douter de la réalité de la dette.

Seulement, pour les deux catégories de dettes dont l'article 7, 1^o et 4^o prohibe la déduction, à moins d'attestation du créancier, la déduction opérée sans cette attestation aurait pour conséquence une insuffisance de perception dont le redressement pourrait être poursuivi pendant deux ans (loi du 22 frimaire an VII, article 61), et les parties ne se soustrairaient au paiement du

droit complémentaire qu'en rapportant la justification exigée par la loi.

L'article 4 oblige les parties à représenter les titres sous signature privée ou à en « produire » une copie collationnée ; et l'article 6 autorise l'Administration à exiger la « production » de l'attestation du créancier. On a conclu de la similitude des termes que l'attestation produite devait, comme les titres ou copies collationnées, être restituée aux parties. L'Administration, au contraire, entend la conserver.

Il est certain que la pénalité dont l'article 9 punit la fausse attestation du créancier resterait lettre morte, si l'Administration n'était pas en mesure de représenter la pièce entachée d'inexactitude. C'est à elle d'établir que la réalité de la dette a été certifiée par le créancier, non aux héritiers ; elle est donc fondée à retenir un certificat qui formera son titre contre le créancier. Aussi, les divers projets qui ont précédé le vote de la loi, consacraient expressément la faculté « d'exiger l'attestation » du créancier. L'article 5 qui permet « d'exiger la production » de cette attestation a été voté par le Sénat, le 24 janvier 1901, sans qu'on ait attaché à cette différence de rédaction le sens d'une modification aux projets primitifs (*J. off.*, p. 86, col. 3). Et après le vote, le rapport de M. Guillaïn parle toujours « d'exiger

l'attestation » du créancier. (*J. Off.*, doc. parlem., 1901, p. 109, col. 1).

L'interprétation administrative est donc conforme à l'économie de la loi et à l'intention certaine du législateur.

§ VI. — SANCTIONS ET PROCÉDURE

88. — *Pénalités.* — L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes peut être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment (article 8).

L'action de l'Administration se prescrit par 5 ans (article 10).

Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette est punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs, sans décimes. Le prétendu créancier qui aura faussement attesté l'existence d'une dette sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers (article 9).

89. — *Actions des redevables contre le trésor.* — Le receveur exerce, au sujet des déductions qui lui sont demandées (toutes les fois qu'il ne s'agit pas de dettes résultant d'un acte authentique et non échues au jour de l'ouverture de la succes-

sion), un pouvoir d'appréciation analogue à celui qu'il tient de l'article 28 de la loi du 22 frimaire an 7, concernant la liquidation des droits à exiger sur les actes présentés à l'enregistrement. Le redevable dont la demande en déduction aura été écartée ne pourra donc différer le paiement des droits liquidés par le receveur, sous prétexte de contestation sur le point de savoir si la dette est, ou non, dûment justifiée ; il devra les acquitter, sauf à se pourvoir en restitution dans le délai de deux ans.

Pour obtenir la restitution, deux voies lui sont ouvertes. Il lui sera loisible d'en appeler à l'Administration, par une pétition sur papier timbré, adressée soit au Ministre des Finances ou au Directeur général de l'Enregistrement, qui jouissent de la franchise postale, soit au Directeur départemental ou au Receveur lui-même, et dont le timbre sera remboursé, si elle est reconnue fondée (L. 29 mars 1897, article 44). Les décisions ou solutions rendues par l'Administration n'ont qu'un caractère provisoire : elles ne lient pas plus le trésor que les contribuables, les tribunaux ayant seuls le pouvoir de rendre des décisions définitives (Cass. civ., 3 mars 1895, 3 arrêts, S, 95-1-465).

Ce recours à la juridiction gracieuse n'est pas indispensable ; le redevable reste libre, sans en user ou après en avoir usé, d'assigner l'Adminis-

tration devant le tribunal civil de l'arrondissement dans le ressort duquel le bureau est établi. L'instruction des instances en matière d'enregistrement se fait par simples mémoires respectivement signifiés. Le ministère des avoués n'est pas obligatoire et il n'y a d'autres frais, pour la partie qui succombe, que ceux du papier timbré, des significations et du droit d'enregistrement du jugement (article 65, L. 22 frimaire an VII).

90. — *Action du trésor contre les redevables.* — Nous avons vu que l'article 8 de la loi autorise l'Administration à établir l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes par tous les moyens de preuve de droit commun, à l'exception du serment décisoire.

Lorsque l'Administration invoquera la preuve littérale, les présomptions tirées d'actes ou de faits constants au procès ou l'aveu écrit de la partie, c'est-à-dire l'un des moyens de preuve compatibles avec la procédure écrite instituée par la loi organique, elle procédera par voie de contrainte visée et rendue exécutoire par le juge de paix du canton où le bureau est établi et signifiée par huissier. L'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une opposition motivée contenant assignation devant le tribunal civil de l'arrondissement. L'instance ainsi liée est instruite de la manière énoncée plus haut.

Si le débiteur, par inaction concertée ou non, néglige de faire opposition à la contrainte, l'Administration sera recevable, comme tout créancier porteur d'un titre exécutoire, à assigner directement le débiteur, afin d'obtenir un titre judiciaire emportant hypothèque et soustrait aux courtes prescriptions (Cass. 17 juin 1901, Revue Enregistrement, 2761). Dans ce cas encore, l'instruction de l'instance est soumise aux formes déterminées par l'article 65 de la loi de frimaire.

91. — *Procédure de droit commun.* — Mais si l'Administration a recours à l'un des genres de preuve impliquant un débat oral, comme l'enquête ou l'interrogatoire sur faits et articles, elle devra suivre les formes de la procédure ordinaire et observer l'ordre des juridictions et des compétences.

CHAPITRE TROISIÈME

Répartition de l'actif net

92. — *Détermination de la part nette de chaque successible.* — Nous avons exposé le mode d'évaluation des divers éléments de l'actif successoral. Après avoir retranché de l'ensemble de l'actif brut ainsi formé le montant du passif admis à déduction, le receveur aura à répartir le reliquat entre les divers ayants droit, pour asseoir l'impôt sur la part nette de chacun d'eux.

Cette répartition soulèvera parfois des problèmes ardues dont la solution est du domaine du droit civil. Elle devra tenir compte, d'ailleurs, du règlement qui aura pu intervenir entre les ayants droit et il importe de distinguer, sous ce rapport, si la succession a fait ou non l'objet d'un partage.

93. — *Biens laissés dans l'indivision.* — Si la succession n'a pas été partagée, on prélèvera d'abord sur l'actif net, après réduction proportionnelle, s'il y a lieu, les legs particuliers, y compris ceux faits à des successeurs universels. Le légataire particulier, en effet, ne contribue pas

aux dettes de la succession et n'en est tenu que sauf recours (article 1024, C. civ.).

L'actif restant après retranchement du passif déductible et des legs particuliers, sera réparti entre les successeurs universels dans la proportion de la fraction de l'universalité qu'ils recueillent.

Il va de soi que les dispositions testamentaires par lesquelles le défunt aurait réglé autrement la contribution aux dettes entre ses héritiers et légataires, devraient être exécutées dans les limites de la quotité disponible.

Sur tous ces points, la loi fiscale reste d'accord avec la loi civile. Seule la question des rapports entre cohéritiers dans les cas prévus par les articles 843 et suiv., C. civ., donne lieu à une difficulté particulière.

94. — *Rapports en nature.* — Il est hors de doute que les biens donnés en avancement d'hoirie par le défunt, ayant supporté le droit proportionnel, lors de la transmission entre vifs, ne sauraient être frappés, au décès du donateur, d'un nouveau droit de mutation. L'impôt ne saurait donc atteindre que les biens existant dans le patrimoine du défunt à son décès. Mais la question est de savoir si, pour déterminer la part nette de chaque cohéritier dans les biens existants, il faut faire état ou non de ce qu'il a reçu

entre vifs. L'intérêt de cette question naît du tarif progressif. Soit, par exemple, un actif successoral de 20,000 francs à partager entre deux enfants. Chacun d'eux recevant 10,000 francs devra payer 120 francs d'impôt (1 % sur 2,000 et 1,25 % sur 8,000).

Mais si l'un des enfants a reçu une somme de 6,000 francs en avancement d'hoirie, à imputer sur ses droits héréditaires, il lui reviendra seulement 7,000 francs, son co-héritier prendra le surplus ou 13,000 francs. Le premier devrait ainsi 82 fr. 50 d'impôt (1 % sur 2,000 et 1,25 sur 5,000), — Le second 165 francs (1 % sur 2,000, 1,25 % sur 8,000, 1,50 % sur 3,000). Et, en définitive, l'impôt total serait majoré de sept francs cinquante centimes.

L'Administration décide que la part nette de chaque héritier dans les biens existants au décès doit être calculée d'après la fraction qu'il recueille dans l'universalité, sans faire état des rapports (Inst. 3058, p. 21). Il semble, toutefois, que cette solution n'a eu en vue que la succession indivise et nous croyons, en effet, qu'elle s'impose toutes les fois que les cohéritiers n'ont pas été apporportionnés autrement par un partage susceptible de servir de base à la liquidation de l'impôt.

Lorsque le rapport doit se faire en nature, il est incontestable que tous les cohéritiers ont les mêmes droits indivis sur les objets effectivement

rapportés à la succession que sur les autres valeurs de la masse. Par suite et à défaut d'un partage qui en ait décidé autrement, il faut nécessairement attribuer à chaque cohéritier sa part virile des rapports, de même que sa part virile des biens héréditaires.

Ainsi, dans l'exemple cité plus haut, les deux cohéritiers prennent moitié du rapport (exempt du droit de mutation par décès) et moitié de l'actif existant dans la succession : la part imposable sera donc fixée pour chacun d'eux à 10,000 francs.

95. — *Rapports en moins prenant.* — Lorsque le rapport est dû en moins prenant, le débiteur garde la chose donnée qu'on déduit de sa part dans la masse (Baudry-Lacantinerie et Wahl, des successions, 2^e éd., 111, n^o 2836). Le rapport, en ce cas, est fictif et consiste à imputer sur la portion héréditaire du successible la valeur de l'objet qu'il a reçu, en ne lui attribuant des biens de la succession que pour le complément de cette portion (Pandectes franc. Don. entre vifs et test., n^o 10,689).

Néanmoins, même opéré en moins prenant, le rapport n'en a pas moins « pour but et pour résultat de faire rentrer d'une manière effective à l'égard des copartageants la chose qui en forme l'objet ou la valeur qui la représente dans la

« masse des biens indivis qu'il s'agit de partager » (Cass. 15 mars 1875, S. 75-1-182 ; Inst. 2516-4). Aussi est-il de jurisprudence que le partage demeure pur et simple et sans soulte, alors même que le cohéritier débiteur d'un rapport en moins prenant l'effectue en numéraire et reçoit en échange des valeurs de la masse indivise.

Or, tant que la succession n'a pas été partagée, on ignore comment se fera le rapport et la circonstance qu'en principe il serait dû en moins prenant est indifférente, dès lors qu'il peut avoir lieu autrement.

En résumé, que le rapport soit dû en nature ou en moins prenant, il y a lieu d'en faire abstraction et de liquider l'impôt sur la part virile des ayants droit dans la masse nette des biens existants au décès.

96. — *Du partage et de ses effets.* — Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession.

Cette fiction de l'article 883, C. civ., ne produit ses effets qu'autant que le partage est définitif et qu'il a été effectué sans soulte. Moyennant cette double condition, elle se substitue à la saisine légale et règle la dévolution des biens ; le partage, par voie de conséquence, doit être pris pour base

de la liquidation des droits de mutation par décès.

Cette règle, consacrée par une jurisprudence constante, sera d'une application beaucoup plus fréquente sous le régime nouveau qui assied la perception non plus sur l'ensemble de l'hérédité, mais sur la part nette de chaque héritier. Il en résulte que les droits devront être liquidés, pour chaque héritier, sur le lot qui lui est échu, déduction faite de sa part contributive dans le passif admis à déduction.

La succession, par exemple, se compose de valeurs mobilières attribuées à un héritier pour 10,000 francs et d'un immeuble rural de valeur équivalente, d'un revenu de 300 francs, attribué à l'autre héritier. Le passif admis à déduction étant de 2,000 francs, l'attributaire des valeurs mobilières supportera l'impôt sur 9,000 francs, l'attributaire de l'immeuble sur 6,500 francs ($300 \times 25 - 1,000$).

Si les copartageants ont retranché de la masse la portion nécessaire à l'acquit du passif et partagé le surplus, les droits devront être liquidés distinctement sur la valeur imposable de chaque lot, augmentée de la part virile de l'attributaire dans la valeur imposable des objets affectés au paiement du passif et diminuée de sa part dans les dettes admises à déduction.

Enfin, si le partage comprend des rapports

de valeurs données entre-vifs, c'est encore sur chaque lot que l'impôt doit être réglé après élimination des rapports qui en sont exempts.

Nous avons vu, en effet, que les rapports de donations entre-vifs peuvent entrer dans la composition des lots et servir à les égaliser, sans ôter aux lotissements ainsi formés le caractère d'un partage pur et simple et sans soulte. Un tel partage produit donc les effets de l'article 883 et chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et exclusivement aux effets compris dans son lot. Et c'est nécessairement sur ce qu'il a recueilli, c'est-à-dire sur son lot, qu'il devra payer l'impôt, en bénéficiant de l'immunité accordée aux rapports, s'il y a lieu.

Concluons, dès lors, en reprenant l'exemple cité plus haut d'un actif net de 20,000 francs échu à 2 héritiers dont l'un a reçu 6,000 francs en avancement d'hoirie, que l'attributaire, quel qu'il soit, du rapport exempt d'impôt, ne recueillant que 7,000 francs de valeurs imposables, devra l'impôt sur 7,000 francs seulement, et que son copartageant payera le droit sur le surplus des valeurs imposables, soit 13,000 francs, par la raison péremptoire qu'il est censé y avoir succédé seul *ab initio*.

Les règles que nous venons d'exposer sont applicables, aussi bien quand le partage est postérieur à la déclaration que lorsqu'il l'a précédée,

car ses effets, en toute hypothèse, rétroagissent à l'ouverture de la succession (Cass. 5 mars 1883 et 19 juillet 1887, Inst. 2683-3 et 2741-8).

Dès lors, si les droits acquittés en souscrivant la déclaration sont moins élevés que ceux résultant d'un partage postérieur, les parties devront, dans les six mois du partage, passer une déclaration nouvelle et acquitter le droit complémentaire, à peine d'un demi-droit en sus.

Et, s'ils sont plus élevés, l'excédent ne sera pas restitué, car l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII s'y oppose.

CHAPITRE QUATRIÈME

Observations sur le nouveau régime
fiscal des successions

97. — *Résultats financiers de la loi nouvelle.* — L'impôt des successions produit 200 millions par an en chiffres ronds. La moins-value à provenir de la déduction du passif était évaluée, d'après les prévisions, à 1/5 ou 40 millions (Rapport supplémentaire de M. Doumer, *Revue de l'Enregistrement*, n° 1240).

Les dispositions nouvelles n'étaient applicables qu'aux successions ouvertes après la promulgation de la loi. Mais les délais accordés pour le paiement de l'impôt étant d'au moins six mois, c'est seulement au cours des quatre derniers mois de l'année 1901 qu'en fait la déduction a été appliquée.

Pendant cette période, il a été déclaré 150,085 successions, présentant un actif global de 2 milliards 92 millions 5.

Sur ce total de 150,085 successions, 123,283, soit 82.14 %, dont l'actif était de 1 milliard 373 millions, n'ont donné lieu à aucune déduction ;

pour 26,802, soit 17.86 p. %, accusant un actif brut de 719 millions 5, le passif déduit s'est élevé à 170 millions, soit 8.17 p. % de l'actif global et 23.75 p. % de l'actif grevé. L'actif net taxé s'est ainsi fixé à 1 milliard 921 millions 6, soit 91.83 p. % du total général. Dans 4,171 successions, le passif qui se chiffrait à 33 millions 5, a absorbé la totalité de l'actif.

Les constatations relatives au passif ont fait ressortir un total de 128 millions (74.79 p. %) établi par actes authentiques et 43 millions (25.21 p. %) par actes privés. Ce même passif avait le caractère civil pour 151 millions (88.42 p. %) et le caractère commercial pour 20 millions (11.58 p. %); enfin ce passif était hypothécaire à concurrence de 118 millions (69.07 p. %) et chirographaire pour 53 millions (30.93 p. %) — (*Bulletin de statistique et de législation comparée*, avril 1902, p. 441).

Il faudrait se garder de généraliser ces résultats dont il n'est pas possible de dégager des enseignements précis : la loi nouvelle, encore mal connue, n'a point produit tous ses effets. Il est permis cependant de penser que les prévisions ont été plutôt pessimistes et que, dans l'ensemble, les déductions n'atteindront pas le 1/5 de l'actif déclaré.

D'un autre côté, les complications redoutées, qui ont fait ajourner si longtemps la réforme, ne

se sont pas manifestées et, jusqu'à présent, le régime nouveau a fonctionné sans difficulté, comme sans mécompte.

98. — *Appréciation générale de la réforme.* — On peut en conclure que la loi du 25 février 1901 a résolu d'une manière satisfaisante ce grave problème de la distraction des charges dont l'opinion publique avait réclamé vainement la solution durant la majeure partie du dix-neuvième siècle.

A première vue, les dispositions adoptées en Belgique et en Alsace-Lorraine paraissent plus libérales et plus larges.

Mais si la loi belge admet, sous le nom de dettes spéciales, toute une catégorie de déductions écartées par la loi française, nous avons vu (Suprà, n° 39) que ces déductions de dettes non établies par des « preuves légales » ont donné naissance à des débats irritants et qu'en fin de compte, l'exacte répartition de l'impôt en est souvent faussée au profit de contribuables peu scrupuleux.

En Alsace-Lorraine, le principe est formulé dans les termes les plus larges : on déduit de la masse imposable toutes les dettes et charges qui la grèvent. Mais l'application de cette règle est singulièrement réduite par la faculté concédée à la régie d'exiger : 1° toutes justifications utiles au sujet, non seulement du passif dont la déduction

est demandée, ce qui va de soi, mais encore des divers éléments de l'actif brut ; 2° l'affirmation en justice de la sincérité de la déclaration touchant la consistance active et passive de l'hérédité. L'Administration dispose ainsi, pour conjurer la fraude, en dehors de son action omnipotente sur les notaires, de deux moyens d'une efficacité incontestable, mais aussi d'un caractère quelque peu inquisitorial. Aussi arrive-t-il que, pour s'épargner des tracasseries, le contribuable s'abstient de demander la déduction de dettes, d'ailleurs réelles.

La loi française a préféré assurer la sincérité des déclarations par d'autres moyens, sans froissements, sans procédés d'investigation trop rigoureux ; et c'est avec raison, suivant nous, qu'elle a résolument écarté toutes les dettes non établies par des titres probants.

Nous croyons donc qu'elle doit être approuvée sans réserve dans ses grandes lignes. Peut-être y aurait-il lieu cependant de l'amender sur quelques points, afin de déterminer avec plus d'exactitude la base essentiellement rationnelle et équitable qu'elle a donnée à l'impôt, à savoir l'émolument net de l'héritier.

L'émolument net ne peut être déterminé qu'à la double condition d'établir avec précision et le montant de l'actif successoral et le chiffre du passif à défalquer. Bien que l'évaluation de l'actif

ne rentre pas directement dans notre sujet, il nous sera permis de faire ressortir les défectuosités des méthodes d'évaluation adoptées par le législateur ; car la déduction du passif aggrave encore les inégalités introduites dans la répartition de l'impôt par l'évaluation inexacte de l'actif.

Nous terminerons par l'énoncé de quelques dispositions complémentaires qui nous semblent désirables au sujet du passif admis à déduction.

§ I^{er}. — ÉVALUATION DE L'ACTIF SUCCESSORAL

99. — *Biens meubles*. — Du moment où l'impôt de mutation par décès était assis sur l'émolument net de l'héritier, sur l'accroissement réel de fortune dont il bénéficie, il était rationnel d'estimer l'actif à sa valeur réelle, puisque c'est l'unique moyen de déterminer, après déduction du passif, cet émolument net qui doit servir de base à la perception des droits. Au lieu de s'attacher à ce principe et d'en déduire la conséquence logique, le législateur a cru devoir maintenir en partie les errements de la loi ancienne concernant l'évaluation de l'actif successoral.

Les biens meubles ont été taxés de tout temps d'après cette base de la valeur réelle ; et il est bon de retenir que jamais, même sous l'empire

de la législation antérieure, on n'a proposé de les taxer d'après leur revenu multiplié par un coefficient quelconque. C'est qu'en effet, les uns sont improductifs et, pour les autres, le rapport du revenu à la valeur vénale n'a rien de fixe : de 3 % et au-dessous, pour un placement de tout repos, il pourra s'élever jusqu'à 10 % et au-delà pour un placement aléatoire, parce qu'il faut prélever, sur la rémunération du capital soumis à des clauses de destruction, une part représentant le risque couru, l'amortissement du capital.

Cet élément nécessaire à la reconstitution du capital n'est pas, à proprement parler, du revenu, et ne devrait pas être taxé comme tel. Aussi, tout impôt qui prend le revenu pour base est-il affecté d'un vice originel, qui le condamne, d'une part, à exempter les capitaux improductifs, de l'autre, à mettre sur la même ligne ceux qui donnent le même revenu, sans tenir compte de leur importance, souvent très diverse, à frapper de droits égaux un placement de 100,000 francs parfaitement gagé, productif d'un intérêt annuel permanent de 3,000 francs, et tels titres miniers, cotés 30,000 francs, donnant temporairement un dividende annuel de 10 % et qui, l'exploitation terminée, dans quinze ans peut-être, seront sans valeur.

Les meubles et valeurs mobilières sont donc comptés avec raison dans l'actif héréditaire pour

leur valeur réelle. Toutefois, en ce qui concerne les créances à terme, la loi présume que leur valeur réelle est représentée par le capital exprimé dans l'acte, et l'évaluation ainsi formée n'a rien d'excessif, dès lors qu'en fait, la créance est affranchie de l'impôt en cas de recouvrement désespéré, ou taxée dans la mesure des dividendes seulement, en cas de faillite ou de déconfiture du débiteur.

La loi nouvelle a, du reste, très heureusement corrigé les dispositions excessives de la loi de frimaire concernant la nue-propriété, qui était taxée comme la propriété entière, et l'usufruit, qui était évalué à la moitié : de telle sorte qu'un bien transmis à l'un pour l'usufruit, à l'autre pour la nue-propriété, supportait l'impôt sur une fois et demie sa valeur. Dorénavant, l'usufruit et la nue-propriété ne supporteront l'impôt que sur leur valeur respective, c'est-à-dire sur une fraction de la pleine propriété calculée d'après l'âge de l'usufruitier.

100. — *Capitalisation des rentes viagères.* — Il est surprenant que la même réforme n'ait pas été introduite dans le mode d'évaluation des rentes viagères dont la valeur, comme par le passé, est déterminée à forfait par le capital constitué et aliéné, ou portée, à défaut de capital exprimé, à dix fois la rente viagère. Ce sont là des procédés

d'évaluation arbitraires et il eût été logique de se rapprocher de la valeur réelle autant que possible, en tenant compte de l'âge du credi-rentier, pour les mêmes raisons qui ont fait régler l'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété sur l'âge de l'usufruitier. On eût évité ainsi dans la répartition de l'impôt des anomalies qu'un exemple fera mieux ressortir.

Soit une inscription de rente sur l'Etat de 1,000 francs, représentant au cours de la bourse un capital de 35,000 francs, dont l'usufruit a été légué à Primus, et la nue-propriété à Secundus.

Si Primus a moins de 20 ans, l'usufruit sera évalué à $\frac{7}{10}$ ou 24,500 francs et la nue-propriété à $\frac{3}{10}$ ou 10,500 francs. Au-dessus de cet âge, la proportion sera diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par chaque période de dix ans et sans fraction. Au-delà de 70 ans, elle sera de $\frac{1}{10}$ ou 3,500 francs pour l'usufruit et de $\frac{9}{10}$ ou 31,500 francs pour la nue-propriété. — Ces évaluations sont fondées sur la durée probable de l'usufruit, calculée d'après les tables de mortalité : elles offrent donc le degré d'exactitude que la matière comporte.

Or, la valeur respective des deux legs serait sensiblement la même, malgré la différence des effets juridiques, si le titre de rente avait été légué à Secundus en toute propriété, avec affectation à la garantie du service d'une rente viagère

de 1,000 francs léguée à Primus. Et, pourtant, quelle que soit la durée de la rente viagère, que le bénéficiaire ait 20 ans ou 80 ans, les droits seront liquidés pour Primus sur 10,000 francs et pour Secundus sur 25,000 francs.

101. — Une note additionnelle au projet de loi de 1880 a cherché à justifier cette anomalie. « Le « système, fait-elle observer, est sans doute peu « rationnel. Il ne semble pas néanmoins qu'il « doive conduire à modifier sur ce point l'an- « cienne législation. Cette réforme nécessiterait, « en effet, la révision du mode général de capi- « talisation des biens : elle serait certainement « préjudiciable aux parties. Dans l'état actuel des « choses, la rente viagère, si longue qu'en soit la « durée, n'est pas estimée plus que si le crédi- « rentier avait une vie probable de dix ans. En « appliquant les évaluations relatives à l'usufruit, « cette présomption de survie, et, par conséquent, « de durée de la rente, pourrait dépasser 30 ou « 40 ans, c'est-à-dire produire la capitalisation de « 30 ou 40 annuités de la rente. D'autre part, « l'adoption de ce procédé devrait avoir pour « conséquence de réformer le mode analogue de « capitalisation de la rente perpétuelle et de celui « du revenu des immeubles, car il serait tout à « fait illogique d'évaluer la rente viagère à un « capital formé de 20 ou 30 fois son arrérage et

« d'estimer une rente perpétuelle ou un immeu-
« ble à raison de 20 ou 25 fois seulement son
« revenu annuel. Or, cette réforme est actuelle-
« ment impossible. Il est donc préférable de
« conserver le forfait admis pour l'évaluation
« des rentes. Ce forfait attribue à la rente une
« valeur moyenne tellement réduite qu'il n'a
« pas d'inconvénient réel pour les contribu-
« bles » (M. Besson, p. 251).

102. — Ces observations n'ont pas présenté la question sous son vrai jour. Et d'abord, il est inexact qu'en appliquant les évaluations relatives à l'usufruit, on eût abouti, dans certains cas, à la capitalisation de 30 ou 40 annuités de la rente. L'exemple cité plus haut prouve que la capitalisation, dans l'hypothèse la plus défavorable, resterait inférieure à 25 annuités. En second lieu, si la capitalisation par 10 constitue une moyenne très réduite, favorable à la majorité des crédi-rentiers, elle n'en est pas moins excessive pour ceux d'un âge avancé ; les uns ne paient pas assez et les autres paient trop. Enfin, si le forfait légal est, d'une manière générale, favorable au légataire de la rente, il est onéreux pour l'héritier ou légataire chargé de la servir, car on ne déduit de l'actif revenant à ce dernier, pour la liquidation des droits à sa charge, que la valeur insuffisante sur laquelle le légataire de la rente a acquitté les droits.

L'évaluation du capital de la rente, on le voit, sert de base à la liquidation du droit de mutation par décès dû et par celui qui bénéficie de la rente et par celui qui en est tenu : l'un d'eux ne peut être favorisé qu'au détriment de l'autre. Raison de plus pour abandonner les errements de l'an 7 et pour adopter des procédés d'évaluation approchant davantage de la valeur vraie.

103. — *Evaluation des immeubles.* — La loi du 22 frimaire évaluait les immeubles à 20 fois leur produit ou le prix des baux courants.

On s'était arrêté à ce procédé d'évaluation, sous prétexte que le produit était d'une estimation plus aisée et plus sûre que la valeur vénale. La vérité est que, pour les immeubles loués, le bail en cours fournissait une base fixe, qui ne laissait pas de place aux contestations. Mais on arrivait ainsi à compter les terrains à bâtir, les propriétés de luxe ou d'agrément, les héritages ruraux pour moitié à peine de leur valeur, et à surtaxer les immeubles bâtis affectés à l'industrie ou à l'habitation dans les cités populeuses ou ouvrières, et dont le revenu est plus élevé, en raison des dépenses de réparation ou d'entretien qu'ils nécessitent.

La loi du 21 juin 1875 a corrigé ces inconvénients dans une certaine mesure en capitalisant par 25 le produit des immeubles ruraux. Mais,

du même coup, elle ouvrait le champ à l'arbitraire et aux conflits ; car les caractères distinctifs de l'immeuble rural ne sont pas toujours faciles à reconnaître. C'est la destination principale qu'il faut envisager, d'après la Jurisprudence : ainsi, les bâtiments affectés au logement du cultivateur, de sa famille, de ses bestiaux et de ses récoltes sont ruraux ; à l'inverse sont urbains les immeubles principalement affectés à l'habitation ou à un usage industriel et, dans cette catégorie, on range la maison du paysan, avec le champ ou le jardin y attenant, la maison de campagne et son parc, les mines et carrières, un chantier, des terrains loués comme champ de manœuvres. Le même immeuble peut être ainsi, tour à tour, rural ou urbain, selon sa destination principale du moment et être soumis à un taux de capitalisation différent, sans avoir changé de valeur ou de revenu. Et ce taux de capitalisation dépend d'une question de fait assez complexe que le receveur résout sans la connaissance des lieux, d'après les indications que l'intéressé lui-même fournit sans nulle sanction.

La loi de 1875, d'ailleurs, avait laissé le bénéfice de la capitalisation par 20 à toute une catégorie d'immeubles urbains improductifs ou de faible rapport, tels que les terrains à bâtir, les propriétés d'agrément, qui continuaient à jouir d'un traitement privilégié.

Pour y remédier, le législateur de 1901 s'est décidé à asseoir l'impôt sur la valeur vénale « des immeubles dont la destination actuelle « n'est pas de procurer un revenu. » Ainsi, le mode d'évaluation des immeubles varie selon leur destination actuelle. La valeur vénale sert de base à l'impôt, si cette destination n'est pas de procurer un revenu ; c'est le revenu capitalisé dans le cas contraire, et le taux de capitalisation lui-même diffère suivant le caractère urbain ou rural des immeubles, déterminé par leur principale destination à l'époque de la transmission.

104. — Le système, assurément, est des plus compliqués. Il est souvent délicat, nous l'avons vu, de décider si tel immeuble est rural ou urbain. Mais à quel critérium reconnaîtra-t-on les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ? Ces immeubles, d'après l'Administration (Inst. 3058), sont ceux dont le revenu n'est pas en proportion avec leur valeur vénale. A s'en tenir à cette interprétation, le receveur devra donc, pour savoir s'il doit percevoir sur la valeur vénale ou sur le revenu capitalisé, connaître trois données : le revenu de l'immeuble, sa valeur vénale, la proportion normale qui doit exister entre ces deux éléments. Quelle est cette proportion ? l'Instruction administrative se garde de le dire. Et si l'on considère

que les immeubles qui ne sont point des propriétés de rapport font l'objet de transactions peu nombreuses, que les éléments de comparaison manquent pour en apprécier la valeur vénale, comme le revenu, on peut prévoir que la perception sera souvent livrée à l'arbitraire.

105. — D'un autre côté, la capitalisation du produit ou loyer, même restreinte en principe aux immeubles destinés actuellement à procurer un revenu, s'écarte encore trop de la valeur réelle. Alors que pour les biens ruraux et certains immeubles urbains, comme les maisons d'habitation isolées ou éloignées des centres de quelque importance, le rapport du revenu à la valeur vénale atteint 3 % à peine, ce rapport peut s'élever à 6 et 8 % pour les immeubles situés dans les villes populeuses ou affectés à l'industrie, à des habitations ouvrières ; la capitalisation du revenu par 20 ou 25 ne fournit ainsi qu'une valeur fictive tantôt inférieure, tantôt supérieure à la valeur réelle, et on peut affirmer, sans exagération, que souvent l'écart, en plus ou en moins, dépasse 25 %.

Ces différences ont des effets beaucoup plus sensibles sous le régime actuel, grâce au tarif progressif et à la déduction des dettes ; car la fixation de la valeur imposable au-dessus ou au-dessous de la valeur réelle, peut faire passer la

part nette de l'héritier dans une tranche supérieure ou inférieure et entraîner, par conséquent, une majoration ou une réduction de tarif.

De même, l'imputation du passif sur l'actif ainsi évalué accentue l'atténuation ou la majoration : il pourra même arriver que la loi fiscale trouve un émolument où il n'en existe pas et qu'elle n'en trouve pas là où il en existe. Un héritage valant 100,000 francs, grevé de 60,000 francs, laissant à quatre enfants une part nette de 10,000 francs chaque, devrait donner ouverture à un impôt de 480 francs. Mais la capitalisation du revenu, suivant les cas, pourra faire ressortir un actif brut de 75,000 francs ou de 125,000 francs, une part nette de 3,750 francs ou de 16,125 francs et faire varier l'impôt total de 168 francs à 848 francs 40 centimes.

106. — Cependant, la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé avait toujours été acceptée dans les divers projets qui ont précédé le vote de la loi comme le corollaire obligé de la déduction des dettes et de l'application du tarif progressif. Les raisons qui l'ont fait écarter, en ce qui concerne les immeubles productifs de revenu, sont expliquées dans le rapport de M. Doumer, en ces termes : « C'était imposer un « surcroît de charges à la propriété rurale, dont « le revenu est presque toujours inférieur à 4 %

« et dont la situation, à l'heure présente, n'est pas
« tellement prospère qu'on ait le droit de la sur-
« charger. En outre, l'Administration a, de longue
« main, amassé une foule de documents et de
« renseignements sur le revenu des biens ruraux,
« qui lui permettent de contrôler la déclaration
« des héritiers ou légataires. C'était perdre, au
« grand détriment du trésor, le fruit de ce patient
« travail que d'abandonner la méthode du re-
« venu capitalisé » (*J. off.*, doc. parlem. Chambre,
1895, p. 298, col. 2).

Ces considérations ne suffisent pas à justifier le maintien d'une méthode d'évaluation susceptible de produire les résultats que nous avons indiqués et qui blessent profondément l'équité.

L'impôt sur la valeur vénale n'aurait nullement surchargé la petite propriété rurale, ni même la moyenne propriété ; d'abord, parce que leur revenu étant plus élevé, la capitalisation de ce revenu par 25 approche sensiblement de la valeur réelle ; ensuite, parce que la déduction des dettes et le tarif progressif leur sont particulièrement favorables et leur apportaient un réel dégrèvement. C'est la grande propriété surtout qui est appelée à bénéficier de l'évaluation basée sur le rendement.

D'ailleurs, la crainte de surcharger la propriété rurale n'explique pas pourquoi ce mode d'évaluation a été maintenu pour la propriété urbaine ;

l'opportunité de la conserver pour celle-là ne mettait nul obstacle à l'adoption de la valeur vénale, comme base d'imposition de celle-ci.

Enfin, « la foule de documents amassés par « l'Administration » lui permet de contrôler aussi bien la valeur vénale des immeubles que leur revenu ; car les mutations de propriété sont assujetties, comme les mutations de jouissance, à l'enregistrement ou à la déclaration. Les mutations à titre onéreux supportent l'impôt sur la valeur vénale et on ne prétend pas que le contrôle administratif à leur égard soit impuissant ou inefficace. La loi nouvelle, du moins, ne l'a pas pensé, puisqu'elle a étendu cette base d'imposition aux transmissions gratuites d'immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu — immeubles exceptionnels, d'une évaluation particulièrement difficile — et si elle avait généralisé la règle, les mutations gratuites auraient concouru, comme les mutations à titre onéreux, à la manifestation de la valeur vénale, et l'Administration, en possession d'une double source de moyens de comparaison, n'ayant plus à se documenter qu'en vue d'une seule et même méthode d'imposition, serait bien mieux à même d'exercer son contrôle.

En résumé, c'est l'accroissement de fortune obtenu par l'héritier, c'est-à-dire un capital, que le législateur voulait soumettre à l'impôt. Il au-

rait dû, en bonne logique, comme en équité, taxer l'émolument recueilli dans la mesure de sa valeur réelle, de sa valeur d'échange, sans égard à sa composition, que l'héritier est libre et souvent s'empresse de transformer. En prenant pour base tantôt la valeur d'échange, tantôt une valeur de convention, la loi laisse subsister une cause d'inégalité et d'arbitraire dans la répartition de l'impôt.

§ II. — DISPOSITIONS COMPLÉMENTAIRES AU SUJET
DES DÉDUCTIONS

107. — *Justifications des dettes civiles résultant d'actes sous signatures privées.* — En faisant l'historique de la réforme, nous avons rappelé (Voir supra, nos 23 et suiv.) les hésitations des pouvoirs publics sur l'étendue des déductions à autoriser. A l'origine et jusqu'à la dernière phase des travaux préparatoires, le gouvernement limitait la déduction au passif établi dans la forme authentique ; la Chambre des députés n'y ajoutait d'abord que le passif résultant d'actes sous signatures privées ayant acquis date certaine trois mois avant le décès ; et c'est à cette formule que le Ministre proposait de revenir en déposant le projet de budget de 1901.

Mais la majorité s'était prononcée, dans les deux Chambres, pour une réforme plus large

dont le principe a prévalu définitivement et a trouvé son expression dans l'article 3 de la loi nouvelle.

On ne peut qu'applaudir assurément à cette extension si rationnelle et si équitable du principe de la déduction à toutes les dettes justifiées par des titres probants. Il semble seulement que le mode de justification des dettes civiles sous signatures privées aurait pu être organisé de manière à mieux assurer l'exacte application de la loi et, par voie de conséquence, la juste répartition de l'impôt.

Les titres, en effet, passent sous les yeux du receveur, qui apprécie s'ils sont réguliers et suffisants, puis ils rentrent définitivement aux mains des parties, sans que les agents chargés de contrôler l'appréciation du receveur soient autorisés à les consulter.

Il en résulte que ce même comptable, dont toutes les opérations étaient jusqu'ici soumises à l'examen d'un sous-inspecteur, puis à la révision d'un inspecteur, se voit investi d'un pouvoir d'appréciation sans contrôle dans une matière qui, précisément, à raison des difficultés qu'elle présente, appelait un contrôle plus étroit. Que le titre qu'il a admis au passif soit irrégulier, non probant, éteint, simulé, que cette admission soit due à une erreur de droit ou de fait, ou même à une complaisance coupable, il n'importe : en

aucune hypothèse, l'Administration n'est recevable à demander une nouvelle communication du titre.

Mieux inspiré en ce qui concerne la justification des dettes commerciales, le législateur a réservé au contrôle le droit de prendre connaissance, une fois et sans déplacement, des livres de commerce.

Il n'y aurait pas eu d'inconvénient sérieux, ce semble, à en user de même à l'égard des titres civils sous signatures privées et à soumettre le créancier, ou, au cas de remboursement, le débiteur au même devoir de communication pendant deux ans, sous la sanction portée par l'article 3 § 3.

108. — *Restriction à l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.* — La loi nouvelle a maintenu, sous la seule exception prévue au 3^e alinéa de l'article 5, le principe inscrit dans l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, suivant lequel tout droit régulièrement perçu ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs.

Cette disposition exorbitante s'écarte des règles de droit commun sur la répétition de l'indû (C. civ., articles 1235 et 1376), ainsi que de la Jurisprudence fiscale suivie avant l'an VII. On l'a expliquée par la nécessité d'assurer la stabilité de l'impôt et des revenus publics, d'éviter le

trouble que des restitutions imprévues pourraient occasionner dans les services du budget. Raisons purement spécieuses, s'agissant d'un impôt attaché à des mutations ou conventions qui ne peuvent être connues à l'avance, produisant plus d'un demi milliard par an et comportant, pour restitutions de toutes natures, un crédit annuel de cinq à six millions qui serait à peine affecté par un retour aux principes de droit commun.

Si l'interdiction établie par l'article 60 de la loi de frimaire présentait un réel intérêt budgétaire, il faudrait l'étendre aux autres impôts, et il est singulier que l'administration financière chargée de l'appliquer aux droits d'enregistrement, soit soumise, pour les autres produits qu'elle recouvre concernant le timbre, l'impôt sur le revenu, le domaine, aux règles de droit civil qui gouvernent la répétition de l'indû.

Sans doute, le contribuable, maître de sa déclaration, doit subir les conséquences des fautes ou des erreurs qu'elle renferme. S'il s'est trompé à son préjudice dans la composition ou l'évaluation de la masse active, s'il a omis de faire figurer au passif une dette déductible, on comprend qu'en droit strict, il ne soit plus recevable à répéter les droits régulièrement liquidés et perçus d'après ses propres indications.

Et cependant, lorsque l'erreur de fait est légalement établie, l'Administration consent à la res-

titution par un tempérament louable à la rigueur des principes. A fortiori serait-il équitable d'accorder la restitution, lorsque le redevable n'a commis ni erreur ni faute et que la matière imposable vient à être diminuée par un événement ultérieur, indépendant de sa volonté.

Le seul tempérament apporté par la loi nouvelle à l'article 60 de la loi du 22 frimaire concerne les dettes établies postérieurement à la déclaration de la succession par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire ou par le règlement définitif de la contribution judiciaire. Les héritiers sont admis, dans les deux ans de la déclaration, à réclamer la déduction de ces dettes et le remboursement des droits payés en trop. Il eût été juste, comme sans danger, d'autoriser de même le redressement de la déclaration, en cas d'accomplissement de la condition qui tenait la dette en suspens, de reconnaissance judiciaire d'une dette litigieuse, de liquidation d'une dette certaine dans son existence, mais indéterminée dans sa quotité et dans tous les cas analogues (N^{os} 39, 43 et 44). Ces dégrèvements accordés en Alsace-Lorraine n'ont pas jeté la moindre perturbation dans le budget des provinces annexées.

109. — *Exclusion des dettes au profit d'héritiers.*
Sanction. — L'article 7 prohibe la déduction des

dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou des personnes que les articles 911 et 1100 du Code civil considèrent comme interposées.

C'est là une mesure grave qui aura pour effet, dans maintes circonstances, d'éliminer des dettes réelles ; car celui qui a des besoins d'argent est porté à rechercher un emprunteur sûr et discret et, par conséquent, à solliciter plus volontiers l'assistance de ceux qui lui sont unis par les liens de l'affection ou du sang.

Il est vrai que la loi concède aux intéressés, si la dette résulte d'un titre authentique ou d'un titre sous signature privée ayant acquis date certaine avant le décès, par enregistrement ou mention dans un acte public, la faculté d'en prouver la sincérité. Mais cette concession est surtout platonique, la preuve devant rester à peu près impossible, dès lors qu'elle ne peut être demandée ni au titre lui-même, ni au témoignage, ni au serment.

Le législateur a craint avec raison des collusions faciles dont le trésor n'aurait plus été garanti par l'attestation du créancier, puisque cette attestation eût émané de la partie débitrice de l'impôt.

Mais du moment où l'exclusion des dettes de l'espèce était jugée nécessaire, il importait de l'assurer par des sanctions spéciales. Le receveur,

en effet, n'est pas à même, le plus souvent, de soupçonner que le créancier est personne interposée et, comme il lui est matériellement impossible de rechercher l'état civil de tous les créanciers, la loi aurait dû exiger des héritiers qui demandent une déduction et du créancier qui en atteste la légitimité :

1° L'affirmation que ce dernier n'est pas du nombre des personnes visées par l'article 7-2° ;

2° Une amende au cas où cette affirmation serait reconnue inexacte.

110. — *Attestation du créancier.* — L'intervention du créancier pour certifier l'existence et la quotité de la dette constitue assurément l'une des meilleures garanties de la sincérité de la déclaration. D'une part, les contribuables qui seraient tentés, pour éluder ou atténuer l'impôt, d'exhiber des titres éteints ou fictifs, hésiteront à mettre un tiers dans la confidence et à lui demander sa complicité. Ce dernier, de son côté, répugnera à délivrer un certificat mensonger qui ne l'intéresse en rien et l'exposerait à une peine sévère.

Aussi semblerait-il opportun de faire vérifier la signature du créancier, généralement inconnue du receveur, par la légalisation du maire ou d'un notaire. Cette formalité exigée en Italie (V. *suprà*, n° 28) n'a rien de gênant et eût évité au contri-

buable la tentation de se passer du concours d'un tiers pour l'établissement du certificat.

Vu :

MAURICE VIGNES.

Vu :

*Le Doyen de la Faculté de Droit
de l'Université de Dijon,*

BAILLY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Dijon, le 19 juillet 1902.

Le Recteur de l'Académie,

CH. ADAM,

Correspondant de l'Institut.

TABLE DES MATIÈRES

PREMIÈRE PARTIE

Introduction Historique

CHAPITRE PREMIER — DROIT ROMAIN

	Numéros
Loi <i>Vicesima hereditatum</i>	1
Mode d'évaluation de l'actif successoral.....	2
Déduction des frais funéraires.....	3
Dettes de l'hérédité.....	4
Conclusions.....	4 bis
Abrogation de la <i>Vicesima</i>	5

CHAPITRE DEUXIÈME — ANCIEN DROIT FRANÇAIS

Droits de relief et de rachat.....	6
Dettes et charges.....	7
Centième denier.....	8
Déductions.....	9

CHAPITRE TROISIÈME — LOI ORGANIQUE DES DROITS
D'ENREGISTREMENT DU 22 FRIMAIRE AN 7

	Numéros
Principe fondamental de la loi de frimaire.....	10
Motifs de la non distraction des charges....	11
Réfutation.....	12-13

CHAPITRE QUATRIÈME — CHARGES DÉDUCTIBLES
SOUS L'EMPIRE DE LA LOI DE FRIMAIRE

Généralités.....	14
Legs particuliers de sommes n'existant pas en nature.	15
Legs de sommes non payées au décès de l'héritier ou de son cessionnaire.....	16
Rentes viagères ou perpétuelles	17
Sommes données entre-vifs.....	18
Biens détenus à titre précaire.....	19
Valeurs usufructuaires.....	20
Reprises matrimoniales	21
Justifications ...	22

CHAPITRE CINQUIÈME. — HISTORIQUE DE LA RÉFORME

Premières tentatives. Régime des colonies.....	23
Proposition Crémieux.....	24
Etat de la question sous le second empire....	25
Période contemporaine.....	26
Incorporation de la réforme au budget de 1901.....	27

DEUXIÈME PARTIE

Législations Etrangères

Numéros

CHAPITRE PREMIER. — DE LA DÉDUCTION DU PASSIF DANS LES PRINCIPAUX ETATS D'EUROPE.....	28
--	----

CHAPITRE DEUXIÈME. — LOI BELGE

<i>Paragraphe premier.</i> — Généralités.....	29
<i>Paragraphe deuxième.</i> — Formation de l'actif im- posable	30
<i>Paragraphe troisième.</i> — Déductions :	
Loi du 22 décembre 1817.....	31
Loi du 17 décembre 1851	32
Passif déductible	33
Dettes d'une indivision	34
Dettes solidaires	35
Dettes litigieuses	36
<i>Paragraphe quatrième.</i> — Justifications :	
Règle générale	37
Dettes à prouver par titres ...	38
Dettes spéciales	39
<i>Paragraphe cinquième.</i> — Résultats financiers et observations.....	40

CHAPITRE TROISIÈME. — LOI D'ALSACE-LORRAINE

Principe fondamental.....	41
Formation de l'actif.....	42
Passif déductible.....	43
Justifications et moyens de contrôle.....	44
Résultats de la loi de 1889. Observations.....	45

TROISIÈME PARTIE

Commentaire de la loi du 25 février 1901

Principe. Division du sujet.....	46
----------------------------------	----

CHAPITRE PREMIER. — FORMATION DE L'ACTIF
IMPOSABLE

Généralités.....	47
<i>Paragraphe premier.</i> — Pleine propriété :	
Meubles par nature.....	48
Meubles par détermination de la loi.....	49
Immeubles	50
<i>Paragraphe deuxième.</i> — Nue-propriété et usufruit	51

CHAPITRE DEUXIÈME. — DÉDUCTIONS

Numéros

Double condition..... 52

Paragraphe premier. — 1^{re} condition. Existence de
la dette au décès :

Principe..... 53

Frais postérieurs au décès... 54

Pension alimentaire due au
conjoint survivant..... 55

Absence 56

Dettes affectées d'une condi-
tion suspensive..... 57Dettes soumises à une condi-
tion résolutoire..... 58

Ouverture de crédit..... 59

Cautionnement 60

Dettes litigieuses 61

Dettes non liquides 62

Paragraphe deuxième. — Titres susceptibles de
faire preuve en justice
contre le défunt :

Définition..... 63

Dettes verbales. Commence-
ment de preuve par écrit. 64

Titres civils :

1^o Actes authentiques..... 652^o Actes sous-seings privés. 663^o Lettres missives..... 674^o Registres 68

Titres commerciaux :

1^o Actes authentiques et
sous-seings privés..... 69

	Números
2 ^o Mémoires et factures...	70
3 ^o Effets de commerce.....	71
4 ^o Livres de commerce.....	72
Dettes dont le défunt est tenu avec d'autres.....	73
Dettes de communauté.....	74
<i>Paragraphe troisième. — Exceptions et restrictions à la déduction du passif :</i>	
Généralités	75
Dettes échues.....	76
Dettes envers les tiers.....	77
Dettes reconnues par testa- ment.....	78
Dettes garanties par une ins- cription périmée.....	79
Dettes contractées à l'étranger	80
Dettes prescrites.....	81
<i>Paragraphe quatrième. — Déductions autorisées par la loi antérieure.....</i>	
82	
<i>Paragraphe cinquième. — Justifications :</i>	
Demande de déduction.....	83
Titres authentiques.....	84
Autres titres.....	85
Livres de commerce.....	86
Attestation du créancier.....	87
<i>Paragraphe sixième. — Sanctions et procédure :</i>	
Pénalités.....	88
Action des redevables contre le trésor.....	89
Action du trésor contre les redevables.....	90
Procédure de droit commun..	91

CHAPITRE TROISIÈME. — RÉPARTITION DE L'ACTIF NET

	Numéros
Détermination de la part nette de chaque successible	92
Biens laissés dans l'indivision.....	93
Rapports en nature.....	94
Rapports en moins prenant..	95
Du partage et de ses effets.....	96

CHAPITRE QUATRIÈME. — OBSERVATIONS SUR LE
NOUVEAU RÉGIME FISCAL DES SUCCESSIONS

Résultats financiers de la loi nouvelle.....	97
Appréciation générale de la réforme.....	98
<i>Paragraphe premier.</i> — Evaluation de l'actif suc- cessoral :	
Biens meubles.....	99
Capitalisation des rentes viagères	100-101-102
Evaluation des im- meubles	103-104-105-106
<i>Paragraphe deuxième.</i> — Dispositions complémen- taires au sujet des déduc- tions :	
Justifications des dettes ci- viles résultant d'actes sous- seings privés.....	107
Restrictions à l'article 60 de la loi du 22 frimaire an 7....	108
Exclusion des dettes au profit d'héritiers.....	109
Attestation du créancier. Lé- galisation. Sanction.....	110

BOURG, IMPRIMERIE DU « COURRIER DE L'AIN »
